

Министерство образования и науки Российской Федерации
Байкальский государственный университет

Т.И. Копылова, Е.К. Копылова

**Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение
в субъектах малого предпринимательства**

Учебное пособие

Иркутск
Издательство БГУ
2016

УДК 657.1
ББК 65.052.21
К65

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета

Рецензенты д-р экон. наук, доц. Слободняк,
генер. дир. микропредприятия ООО «Алекс-Ф»
П.А. Ферштер

Копылова Т.И.

К65 Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение в субъектах ма-
лого предпринимательства : учеб. пособие / Т.И. Копылова, Е.К. Копыло-
ва. – Иркутск : Изд-во БГУ, 2016. – 168 с.

ISBN 978-5-7253-2925-4

Содержит теоретические и практические особенности бухгалтер-
ского учета и налогообложения в субъектах малого предпринимательства.
Материал изложен с учетом действующих на момент публикации законо-
дательно-нормативных документов.

Для студентов бакалавриата, обучающихся по направлению 38.03.01
«Экономика» профиля «Бухгалтерский и налоговый учет», студентов
других экономических профилей, для магистрантов, обучающихся по
направлению «Экономика», а также для слушателей курсов повышения
квалификации. Весьма полезным будет знакомство с учебным пособием
для практических работников, индивидуальных предпринимателей и ру-
ководителей субъектов малого предпринимательства.

УДК 657.1
ББК 65.052.21

ISBN 978-5-7253-2925-4

© Копылова Т.И.,
Копылова Е.К., 2016
© Издательство БГУ, 2016

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	5
1. Теоретические аспекты деятельности малых предприятий	6
1.1. Характеристика субъектов малого предпринимательства.....	6
1.2. Важнейшие аспекты становления и развития малого предпринимательства в России.....	12
1.3. Упражнения	17
2. Классификация субъектов малого предпринимательства и ее влияние на формирование информации в бухгалтерском учете.....	19
2.1. Признаки классификации малых предприятий.....	19
2.2. Влияние признаков классификации на формирование информации в бухгалтерском учете.....	21
2.3. Упражнения	33
3. Особенности организации и ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях.....	35
3.1. Регулирование бухгалтерского учета на малых предприятиях.....	35
3.2. Допущения и требования формирования учетной политики	39
3.3. Особенности организации учетного процесса на малых предприятиях	44
3.4. Упражнения	58
4. Особенности методики ведения бухгалтерского учета в субъектах малого предпринимательства.....	60
4.1. Нормативное регулирование методики ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях	60
4.2. Особенности ведения бухгалтерского учета внеоборотных активов малых предприятий.....	62
4.3. Особенности методики учета оборотных активов.....	77
4.4. Особенности методики учета капитала и обязательств малого предприятия	86
4.5. Упражнения	93
5. Бухгалтерская (финансовая) отчетность малых предприятий	95
5.1. Особенности применения упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	95
5.2. Порядок формирования бухгалтерского баланса субъекта малого предпринимательства.....	99
5.3. Порядок формирования отчета о финансовых результатах упрощенной отчетности	106
5.4. Упражнения	112
6. Особенности налогового учета при применении патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями.....	115
6.1. Сущность патентной системы налогообложения	115
6.2. Особенности налогового учета при применении ПСН	129
6.3. Упражнения	133

7. Налоговый учет при системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	135
7.1. Основы режима налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.....	135
7.2. Особенности ведения учета при применении ЕНВД	142
7.3. Упражнения	144
8. Налоговый учет при упрощенной системе налогообложения	146
8.1. Характеристика упрощенной системы налогообложения	146
8.2. Налоговый учет при применении УСН.....	153
8.3. Упражнения	162
Список рекомендуемой литературы.....	164

ПРЕДИСЛОВИЕ

Малые предприятия являются существенной структурной частью рыночной экономики, ее массовой базой и интегральным элементом конкурентного рыночного механизма. Становление и развитие малых предприятий наряду со средним и крупным предпринимательством, является стратегической проблемой экономической политики в условиях социально ориентированной рыночной экономики.

В условиях перехода российской экономики на инновационный путь развития усиливается значимость субъектов малого предпринимательства, расширяется сфера их деятельности в различных отраслях экономики и в первую очередь социально значимых. Это вызвано тем, что субъекты малого предпринимательства в настоящее время занимают значительный уровень в общей структуре всех форм бизнеса и выполняют важнейшую социальную функцию, в отличие от крупных предприятий, более гибки и маневренны, в силу своей природы более отзывчивы на конъюнктуру рынка, успешно приспосабливаются к его условиям и изменениям в производстве и в сфере оказания услуг, оперативно реагируют на запросы потребителей, способствуют развитию регионов. Отсюда, формирование информации бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения выступает базовым элементом в деятельности субъектов малого предпринимательства, а это, в свою очередь, требует от лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, умение так организовать ведение учета на предприятии, чтобы эту информацию могли использовать не только внутренние, но и внешние пользователи. Подобная информация необходима как для государства, устанавливающего политику развития малого предпринимательства, так и для инвесторов, обеспечивающих приток финансовых ресурсов в малый бизнес. В результате на первый план выходит задача реформирования бухгалтерского учета, налогообложения и отчетности малых предприятий, решение которой позволит повысить инвестиционную привлекательность и конкурентоспособность социально значимых предприятий малого бизнеса.

В учебном издании «Бухгалтерский учет и налогообложение в субъектах малого предпринимательства» рассмотрены предпосылки развития малого бизнеса в Российской Федерации, раскрыто нормативное регулирование учета. Дана классификация малых предприятий и отражено ее влияние на формирование информации в бухгалтерском учете и отчетности. Отражены актуальные изменения в бухгалтерском учете субъектов малого предпринимательства: представлены особенности организации и методики ведения бухгалтерского учета важнейших объектов в социально значимых сферах экономики.

Ценность учебного пособия заключается в том, что он содержит не только теоретический материал по бухгалтерскому учету, отчетности и налогообложению в субъектах малого предпринимательства, но и тесты и задания, ориентированные на знание, понимание, умение, что позволяет сформировать общепрофессиональные и профессиональные компетенции обучающегося. Пособие предназначено для обучающихся всех форм подготовки бакалавриата по направлению 38.03.01 «Экономика» профиля «Бухгалтерский и налоговый учет».

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Узнать о нормативном регулировании деятельности малых предприятий.

ЦЕЛИ ТЕМЫ

1. Ознакомиться с критериями отнесения предприятий к малым.

2. Уяснить особенности расчета среднесписочной численности малого предприятия.

3. Научиться определять принадлежность субъекта бизнеса к малым предприятиям.

Основными законодательно-нормативными документами в части деятельности малых предприятий в РФ являются:

ЦЕЛЬ 1

Узнать о законодательно-нормативных документах

1. Конституция Российской Федерации : принята всенарод. голосованием 12.12.1993 г. (с изм. от 21.07.2014 г.).

2. Гражданский кодекс РФ (часть первая) : федер. закон от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (с изм. от 03.07.2016 г.).

3. О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ : федер. закон от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ (с изм. от 03.07.2016 г.).

4. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : федер. закон от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ (с изм. от 03.07.2016 г.).

5. Об акционерных обществах : федер. закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ (с изм. от 03.07.2016 г.).

6. Об обществах с ограниченной ответственностью : федер. закон от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ (с изм. от 03.07.2016 г.).

1.1. Характеристика субъектов малого предпринимательства

Одной из проблем в организации бухгалтерского учета является четкое определение статуса экономического субъекта.

В России, также как и в зарубежных странах, нет четкого определения понятию «малые предприятия». На законодательном уровне под малыми предприятиями подразумевают «малый бизнес», «субъекты малого и среднего предпринимательства». В экономической литературе малые предприятия трактуют как «малый бизнес», «малое предпринимательство», «субъекты малого предпринимательства», «малый и средний бизнес», «малые формы предпринимательства», «малые формы хозяйствования», «малая экономика», «малые фирмы».

В толковом словаре под бизнесом понимается: экономическая, предпринимательская деятельность, какое-либо занятие, дело, приносящее доход или

другую выгоду; производственное, торговое, коммерческое предприятие; коммерческая практика или политика одного предпринимателя или целой фирмы; удачная сделка, покупка; «деловой мир», среда коммерсантов.

В экономической литературе расширяют это понятие, подразумевая под бизнесом:

- «делание денег из денег» посредством полезной производительной деятельности – изготовления продукта или оказания услуг;
- организацию производства, экономической деятельности самой жизни;
- организацию предприятия – промышленного предприятия, сельской фермы, торговой точки, предприятия обслуживания, банка, адвокатской конторы, исследовательского учреждения, издательства;
- предпринимательство.

В русском языке бизнес – это предпринимательство. Считая это положение отправным, «бизнес» и «предпринимательство» понятия равнозначные, охватывающие как крупный бизнес, так средний и малый бизнес.

Нормативное регулирование развития малого бизнеса в Российской Федерации основывается на Конституции Российской Федерации и осуществляется Федеральным законом «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» № 209-ФЗ.

В соответствии со ст. 3 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства» субъекты малого предпринимательства – это хозяйствующие субъекты (юридические лица и индивидуальные предприниматели), отнесенные в соответствии с условиями, установленными настоящим Федеральным законом, к малым предприятиям, в том числе к микропредприятиям.

К субъектам малого предпринимательства относятся зарегистрированные в соответствии с законодательством Российской Федерации и соответствующие условиям, установленным частью 1.1 п. 1 ст. 4 209-ФЗ, хозяйственные общества, хозяйственные партнерства, производственные кооперативы, потребительские кооперативы, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели (рис. 1.1).

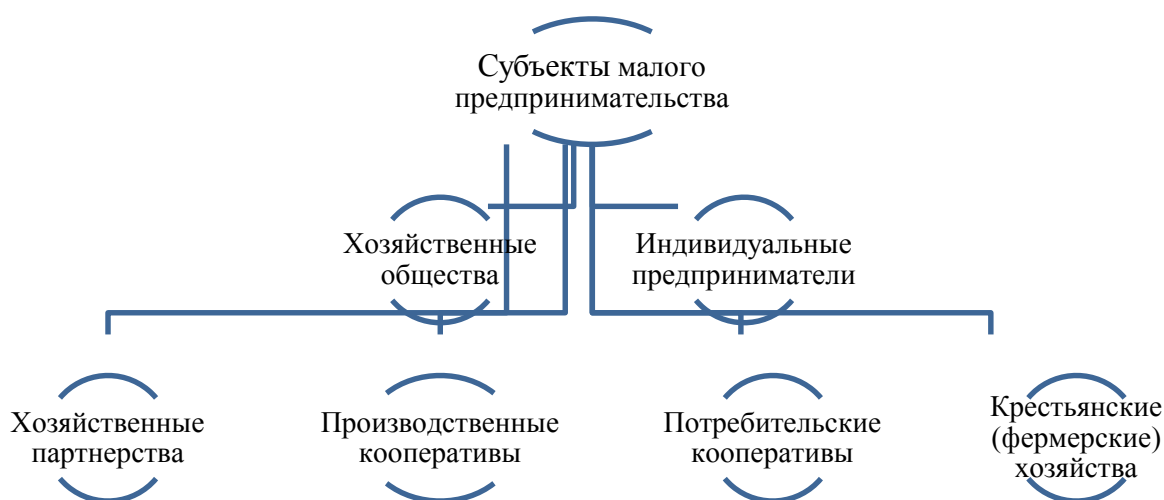


Рис. 1.1. Категории субъектов малого и среднего предпринимательства

Перечисленные выше категории должны одновременно отвечать следующим критериям (ст. 4 закона 209-ФЗ).

1. Первое условие касается правового статуса экономического субъекта.

Для хозяйственных обществ, хозяйственных партнерств должно быть выполнено хотя бы одно из следующих требований:

ЦЕЛЬ 2
Ознакомиться с критериями отнесения предприятий к малым

а) суммарная доля участия РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов (за исключением суммарной доли участия, входящей в состав активов инвестиционных фондов) в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью не превышает 25 %, а суммарная доля участия иностранных юридических лиц и (или) юридических лиц, не являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства, не превышает 49 %.

Ограничение в отношении суммарной доли участия иностранных юридических лиц и (или) юридических лиц, не являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства, не распространяется на общества с ограниченной ответственностью, соответствующие требованиям, указанным в подпунктах «в» – «д»;

б) акции акционерного общества, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, отнесены к акциям высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

в) деятельность хозяйственных обществ, хозяйственных партнерств заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат учредителям (участникам) соответственно таких хозяйственных обществ, хозяйственных партнерств – бюджетным, автономным научным учреждениям либо являющимся бюджетными учреждениями, автономными учреждениями образовательным организациям высшего образования;

г) хозяйственные общества, хозяйственные партнерства получили статус участника проекта в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково»;

д) учредителями (участниками) хозяйственных обществ, хозяйственных партнерств являются юридические лица, включенные в утвержденный Правительством Российской Федерации перечень юридических лиц, предоставляющих государственную поддержку инновационной деятельности в формах, установленных Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике». Юридические лица включаются в данный перечень в порядке, установленном Правительством РФ.

2. **Второе условие** отнесения предприятий к малым – показатели численности экономических субъектов.

Среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год хозяйственных обществ, хозяйственных партнерств, производственных кооперативов, потребительских кооперативов, крестьянских (фермерских) хозяйств, индивидуальных предпринимателей не должна превышать предельные значения среднесписочной численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства (рис. 1.2).

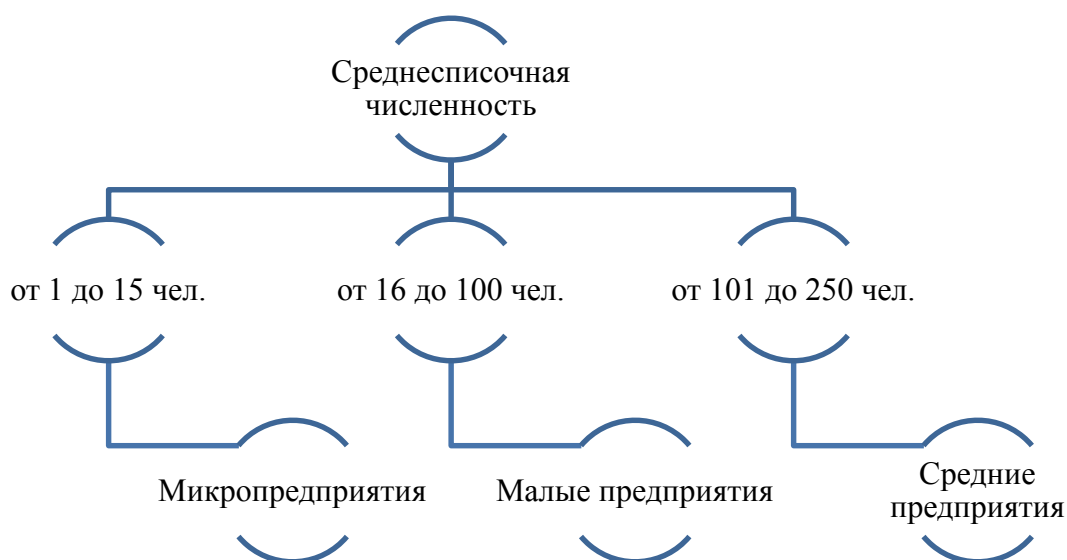


Рис. 1.2. Условие отнесения субъектов по среднесписочной численности для каждой категории

Порядок расчета среднесписочной численности сотрудников малого предприятия определяется с учетом требований Приказа Росстата от 29.01.2016 г. № 33.

Расчеты средних показателей численности для подтверждения статуса малого или среднего предприятия производятся за календарный год.

В общем случае формула расчета среднесписочной численности за календарный год выглядит таким образом (формула (1.1)).

$$\overline{Ч}_{год} = \frac{\sum_{i=1}^{12} \overline{Ч}_{мес}}{12}, \quad (1.1)$$

где $\overline{Ч}_{год}$ – среднесписочная численность за календарный год;
 $\overline{Ч}_{мес}$ – среднесписочная численность за месяц.

Расчет среднесписочной численности за квартал представлен в формуле (1.2).

ЦЕЛЬ 3

Уяснить особенности расчета среднесписочной численности малого предприятия

$$\overline{Ч}_{кв} = \frac{\sum_{i=1}^3 \overline{Ч}_{мес}}{3}, \quad (1.2)$$

где $\overline{Ч}_{кв}$ – среднесписочная численность за квартал;
 $\overline{Ч}_{мес}$ – среднесписочная численность за месяц.

Расчет среднесписочной численности за полугодие представлен в формуле (1.3).

$$\overline{Ч}_{полуг} = \frac{\sum_{i=1}^6 \overline{Ч}_{мес}}{6}, \quad (1.3)$$

где $\overline{Ч}_{полуг}$ – среднесписочная численность за квартал;
 $\overline{Ч}_{мес}$ – среднесписочная численность за месяц.

Расчет среднесписочной численности за 9 месяцев определяется по формуле (1.4).

$$\overline{Ч}_{9мес} = \frac{\sum_{i=1}^9 \overline{Ч}_{мес}}{9}, \quad (1.4)$$

где $\overline{Ч}_{9мес}$ – среднесписочная численность за квартал;
 $\overline{Ч}_{мес}$ – среднесписочная численность за месяц.

Среднесписочная численность работников за месяц исчисляется по формуле (1.5).

$$\overline{Ч}_{мес} = \frac{СЧ_{мес}}{K}, \quad (1.5)$$

где $\overline{Ч}_{мес}$ – среднесписочная численность за месяц;

$СЧ_{мес}$ – списочная численность работников за каждый календарный день месяца, т.е. с 1 по 30 или 31 число (для февраля – по 28 или 29 число), включая праздничные (нерабочие) и выходные дни;

K – число календарных дней месяца.

Численность работников списочного состава предприятия за каждый день должна соответствовать данным табеля учета рабочего времени работников, на основании которого устанавливается численность работников, явившихся и не явившихся на работу. Расчет среднесписочной численности сотрудников осуществляется на последнее число отчетного периода.

3. Третье условие для определения принадлежности к малому предприятию – это доход хозяйственных обществ, хозяйственных партнерств, производственных кооперативов, потребительских кооперативов, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей, который отвечает следующим критериям:

- получен от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий календарный год, который определяется в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах;
- суммируется по всем осуществляемым видам деятельности и применяется по всем налоговым режимам;
- не должен превышать предельные значения, установленные Правительством РФ для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства.

Постановлением Правительства РФ от 04.04.2016 г. № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» установлены предельные значения дохода для следующих категорий субъектов малого и среднего предпринимательства (рис. 1.3).

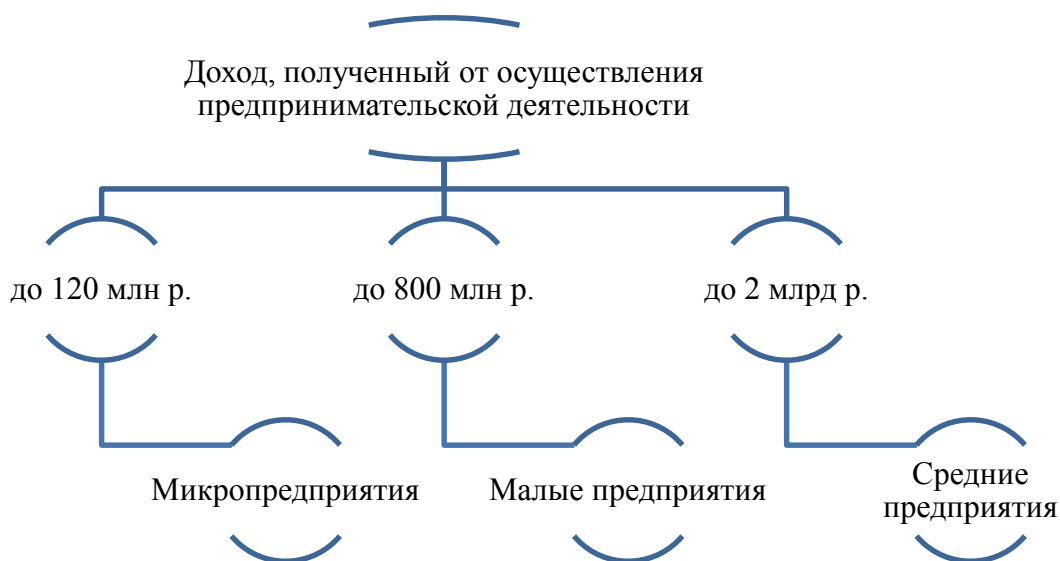


Рис. 1.3. Условие отнесения субъектов в зависимости от полученного дохода

В соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах доход, полученный от осуществления предпринимательской деятельности, определяется на основании главы 25 или главы 26 Налогового кодекса РФ в зависимости от применяемого режима налогообложения.

Таким образом, если предприятие отвечает всем трем условиям, то оно может быть отнесено к категории субъекта малого предпринимательства, в том числе к микропредприятию.

Категория субъекта малого или среднего предпринимательства изменяется только в случае, если предельные значения выше или ниже предельных зна-

чений, указанных во втором и третьем критерии, в течение трех календарных лет, следующих один за другим.

Рассмотрим на примере порядок определения статуса субъекта малого предпринимательства.



Пример

Определить, относится ли предприятие к малому, обосновать ответ. Организация имеет в среднем: численность штатного состава 35 чел., внутренние совместители 6 чел., работники, с которыми заключен договор гражданско-правового характера, 3 чел. Доля РФ в уставном капитале предприятия составляет 5 %. Доход от реализации товаров за предшествующий год составил 415 млн р., в том числе НДС 18 % (63,305 млн р.).

Решение будет иметь вид: поскольку доля государства в уставном капитале малого предприятия не превышает 25 %, то по данному критерию предприятие относится к малому. Средняя численность не превышает 100 чел. (35 чел., внутренние совместители и работники, с которым заключен договор гражданско-правового характера, не учитываются), по этому критерию предприятие также относится к малому. Доход определяется без учета НДС и составляет 351,695 млн р., что ниже предельного значения 400 млн р. Выполнены все три критерия, следовательно, предприятие относится к субъекту малого предпринимательства.

1.2. Важнейшие аспекты становления и развития малого предпринимательства в России

В современном мире малый бизнес является существенной структурной частью рыночной экономики, ее массовой базой и интегральным элементом конкурентного рыночного механизма. Без малого бизнеса рыночная экономика не может в полной мере функционировать и

развиваться, поскольку малый бизнес легко адаптируется к меняющимся условиям рынка, формирует конкурентную среду, создает основу для развития цивилизованного рынка. Отсюда следует, что его становление и развитие наряду со средним и крупным предпринимательством, является стратегической проблемой экономической политики в условиях развития рыночного хозяйства.

Рассматривая малый бизнес в историческом аспекте, необходимо отметить, что его роль, место и функции в экономике не всегда были одинаковыми. Разными были его связи и отношения с крупным производством, монополистическим капиталом и государством. Технический прогресс в разное время также оказывал различное, неоднозначное воздействие на условия существования малого бизнеса.

Прежде всего, следует выделить общие предпосылки развития малого бизнеса, который существовал на всех этапах последних ста лет. Дело в том, что

ЦЕЛЬ 4

Научиться определять
принадлежность субъекта бизнеса
к малым предприятиям

крупномасштабное производство никогда не охватывало, и не может охватить изготовление и реализацию абсолютно всех видов товаров и услуг. На этой основе всегда существовало разделение деятельности между крупномасштабным и мелкомасштабным хозяйствованием. Мелкое производство дополняет крупное, является фактором эффективного функционирования последнего. По мере дифференцирования потребностей и рынков, роста номенклатуры изделий, производимых ограниченными сериями, эта дополняющая роль возрастает.

Обобщив опыт развития экономики ведущих зарубежных стран, в целом можно отметить, что в России малый бизнес, также как и в зарубежных странах, проходит несколько этапов развития. Но в отношении количества этапов развития малого бизнеса нет единой точки зрения. Представляется целесообразным рассмотреть этапы развития малого бизнеса, начиная с момента его возникновения и до настоящего времени.

Развитие малого бизнеса в России на первом этапе, который характеризуется, как дореволюционный существенно не отличается от ведущих зарубежных стран. Многие европейские страны прошли аналогичный путь в своем промышленном развитии, когда различные предприятия, ставшие впоследствии неотъемлемой частью национальной промышленности, выросли именно из малых предприятий и полукустарных промыслов. Однако прослеживается специфика развития малого бизнеса в России, связанная с национальными и региональными особенностями, которые обуславливались:

- своеобразием экономического уклада России;
- господством сельскохозяйственного производства;
- значительным преобладанием сельскохозяйственного населения над городским;
- богатством природных ресурсов.

Почти во всех регионах дореволюционной России были развиты промыслы и ремесла, связанные, как правило, с использованием местных природных ресурсов. Абсолютное большинство российских территорий не только полностью обеспечивали свое население продуктами питания, но и вывозили продукцию в другие регионы и за границу.

В Сибири в этот период малый бизнес проявляется в форме простых кустарных мастерских с примитивной технологией изготовления изделий. Развита частновладельческие ремесла и промыслы: гужевой, извозный и ямской. Эти промыслы были наиболее развиты по Московскому и Якутскому тракту. На озере Байкал наиболее развит рыбный промысел. Заготовка древесины, добыча полезных ископаемых наиболее широко развиты в окрестностях городов, фабрик, железных дорог и золотопромышленных районов. Богатая лесами Сибирь способствовала развитию охотничьего промысла, пушно-мехового. В сельской местности наиболее развито земледелие. В городах возникали ремесла, удовлетворяющие запросы городского населения: сапожное, парикмахерское, портновское. Наемная рабочая сила еще активно не используется, однако кустарные производства уже вовлекаются в сферу товарного хозяйства и на этом этапе начинается процесс оснащения кустарных мастерских оборудованием. Малый бизнес является той питательной средой, из которой впоследствии образуется

среднее и крупное, технически оснащенное производство, формируется промышленность региона.

Для дореволюционного этапа развития малого бизнеса характерны: простая форма ведения учета, отсутствие двойной записи до конца XVIII в., нет единого плана счетов, типовой отчетности. Формирование отчетной информации регулируется Уставом о промысловом налоге. Двойная запись бухгалтерского учета используется лишь в торговом учете и не применяется ни в промышленности, ни в сельском хозяйстве, ни в государственном учете. В начале XIX в. с развитием промышленности происходит стирание границ между системами учета различных отраслей, и двойная запись начинает переходить из торговли в другие отрасли хозяйства. Двойная запись адаптируется в промышленном учете, который в России был более совершенным по сравнению с торговым. Происходит формирование научных основ двойной записи применительно к предприятиям промышленности. Во второй половине XIX–XX в. в России сложилась школа бухгалтеров, получивших международное признание.

После Октябрьской революции 1917 г. в России начинается второй этап развития малого бизнеса, именуемый как советский, и длится до середины восьмидесятых годов. На этом этапе обозначился курс на ликвидацию рыночных экономических связей. Национализированы как крупные предприятия, так и мелкие. В результате этого предпринимательская активность падает. Устанавливаются жесткие регулируемые цены. Исчезают экономические стимулы к труду, нарушаются производственные связи. Регулирование деятельности и ведения бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения осуществляется государством.

Жесткое государственное регулирование экономики стало несколько слабее после гражданской войны в период новой экономической политики (НЭП) (1921–1927 гг.). В этот период предпринимателям разрешено создавать собственные небольшие предприятия, работать на рынок и получать необходимые для развития ресурсы.

Неотъемлемой частью новой экономической политики было развитие кооперации. Преобладающий в стране мелкотоварный уклад получил свободу хозяйственного оборота, а крестьяне, ремесленники, рабочие могли сами организовать свой труд и получать доход в зависимости от его эффективности. Кроме того, благодаря опытным специалистам в области кооперативного движения сохранились предпринимательская и трудовая культура, умение вести конкурентную борьбу за покупателя, стремление к экономической активности. К концу 20-х годов в стране действовали различные виды кооперации: потребительская, кустарно-промысловая, сельскохозяйственная, жилищно-строительная, жилищно-арендная, охотничья и рыболовецкая. Большее распространение частный капитал получает в торговле. Даже небольшая свобода действий, данная предпринимателям, благотворно сказывается на восстановлении разрушенного войной хозяйства, позволяет обеспечить население простейшими потребительскими товарами, наладить снабжение городов продовольствием, товарообмен с деревней, т.е. решить важнейшие хозяйственно-политические задачи.

Однако к началу 1930-х годов в стране начинается резкий поворот к социализму. Проведена сплошная коллективизация, предприниматели ликвидированы как класс. Малый бизнес полностью вытеснен из всех отраслей экономики. В начале 1930-х годов во всей экономике прочно утверждается командно-административная система управления, просуществовавшая до конца 80-х годов.

Если в ведущих зарубежных странах малый бизнес на третьем этапе получил наибольшее развитие, то в России он только начинает возрождаться. Его возрождение связано с началом «перестройки», положившей начало рыночным отношениям, развитию предпринимательства и инициативы.

Первым импульсом, давшим толчок к развитию малых предприятий, явилось принятие в 1988 году закона СССР «О кооперации». Он создал первые реальные предпосылки для оживления предпринимательства и развертывания частной инициативы в России. Основным в деятельности кооперативов является удовлетворение потребностей народного хозяйства и населения в товарах народного потребления, продукции производственно-технического назначения, работах и услугах с высокими потребительскими свойствами. Кооперативы максимально вовлекают в хозяйственный оборот местные сырье и материалы, разрабатывают и внедряют безотходные и ресурсосберегающие технологии, создают условия для участия в деятельности кооперативов на договорных началах граждан, не являющихся членами кооперативов, в свободное от их основной работы время.

Основной особенностью деятельности кооперативов этого этапа развития является принцип самофинансирования и самокупаемости. Отрицательный финансовый результат несовместим с его сущностью.

Кооперативы дали предпринимателям необычайную для тех лет хозяйственную свободу, позволили легализовать накопившийся за долгие годы мощный заряд предпринимательской активности. В то время это был наиболее динамично развивающийся сектор советской экономики. За короткий период количество кооперативов в общественном питании, сфере бытовых услуг, строительстве и производстве товаров возросло более чем в 10 раз, аналогичным образом изменилась и численность занятых. При этом объем реализуемых ими товаров и услуг увеличился в 20 раз.

Для этого периода характерна строгая регламентация хозяйственной деятельности, которая регулируется «Указаниями по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров в кооперативах, осуществляющих свою деятельность в сфере производства и услуг» (письмо Министерства финансов СССР от 14 декабря 1988 г. № 181).

Однако недостаточная проработка нормативно-правовой базы, углублявшийся экономический кризис, нарастание инфляционных процессов, политический фактор привели к тому, что кооперативы не смогли реализовать свои возможности и не стали полноценным сектором экономики.

Следующим крупным шагом в активизации малого бизнеса в России явилось принятие постановления Совета Министров СССР от 8 августа 1990 года «О мерах по созданию и развитию малых предприятий». Данным постановлением предусмотрена возможность организации малых предприятий во всех отраслях экономики, на основе любой формы собственности, любыми юриди-

ческими и физическими лицами. Этим постановлением открывается новый этап в развитии малого бизнеса в России.

Характерной особенностью этого периода является создание двух видов малых предприятий:

- новые;
- выделенные из состава действующего предприятия.

Новые предприятия основываются на коллективной и частной собственности, в то время как созданные путем выделения из состава государственного предприятия основываются на государственной собственности. Благодаря этому эти предприятия имеют неплохие стартовые условия, так как учредитель наделяет их необходимым оборудованием и ресурсами. Новые же образованные предприятия лишены такой возможности, но они имеют существенные преимущества при налогообложении. Налогообложение стимулирует выбор малым предприятием эффективных направлений деятельности, структуры и технологии производства.

В начале 90-х годов действует около 300 тыс. малых предприятий, но малый бизнес, как особый сектор экономики России еще не сформировался. Наибольшее развитие малый бизнес получил в производственной сфере. Однако начавшийся процесс образования малых предприятий в сфере производства фактически прекратился в 1992 г. За 1992 г. в России не возникло ни одного малого негосударственного предприятия в производственной сфере. Причиной тому явилась проводившаяся в 1992 г. экономическая политика. Либерализация цен и инфляция привели к ликвидации финансовой базы малого бизнеса из-за обесценения сбережений населения и резкого повышения процентных ставок.

Абсолютным лидером по увеличению числа малых предприятий в этот период является сфера науки и научного обслуживания.

В рамках рассматриваемого периода следует отметить начавшуюся компьютеризацию, а также появление новых видов услуг (деловых, научно-технических), которые дали в последующем новый толчок к развитию малых предприятий. Развитие индустрии информации, формирования большого количества банков данных и информационных комплексов оказали особое влияние на развитие бухгалтерского учета на базе ЭВМ. Бухгалтерский учет на этом этапе развития регламентирован и регулируется рекомендациями по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров на малых предприятиях. У малых предприятий появилась возможность составления рабочего Плана счетов на основе единого, выбор формы бухгалтерского учета, характерной для малых предприятий, использование регистров из упрощенной формы бухгалтерского учета.

Однако современные масштабы развития малого бизнеса в России остаются весьма скромными, особенно в сравнении со странами с развитой рыночной экономикой. Россия по основным показателям, характеризующим малый бизнес, значительно отстает от общемирового уровня.

Россия находится в самом начале пути формирования сектора малого бизнеса и этот этап в развитии малого бизнеса является переходным, поскольку в этот период должна быть сформирована законодательная и нормативная база,

регулирующая деятельность малых предприятий, отвечающая современным требованиям формирования информации и способствующая дальнейшему развитию малого бизнеса.

Становление предприятий малого бизнеса должно, прежде всего, внести существенный вклад в развитие регионов. Этому способствуют:

- богатая сырьевая база региона (топливно-энергетические ресурсы, минерально-сырьевые, лесные и водные ресурсы);
- накопленный научно-производственный потенциал;
- сфера туризма;
- международная торговля.

Регионы, дифференцируя муниципальные налоги, имеют возможность стимулировать малый бизнес в тех направлениях, которые в наибольшей степени отвечают их интересам по насыщению внутреннего рынка потребительскими товарами, товарами широкого потребления, открытию новых рабочих мест, решению экологических проблем, содействию инновационной деятельности, освоению прогрессивных технологий и других направлений. Эти направления характерны для большинства регионов страны.

Но в то же время существуют проблемы, сопровождающие малые предприятия на всех этапах жизнедеятельности, которые не позволяют этой сфере экономики развиваться более динамично. Эти проблемы обусловлены незавершенностью законодательной и нормативной базы, регулирующей деятельность малых предприятий.

1.3. Упражнения

1. Средняя численность до 250 человек характерна для:

- а) микропредприятий;
- б) средних предприятий;
- в) малых предприятий.

ТЕСТЫ
НА ЗНАНИЕ

2. Доход, полученный от осуществления предпринимательской деятельности, за календарный год определяется в порядке, установленном:

- а) ПБУ 9/99 «Доходы организации»;
- б) Налоговым кодексом РФ;

в) Постановлением Правительства от 04.04.2016 г. № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства».

3. Предельные значения дохода от продажи товаров, работ, услуг без учета НДС для малого предприятия принимаются в размере:

- а) до 120 млн р.;
- б) до 400 млн р.;
- в) до 800 млн р.

4. Категория субъекта малого или среднего предпринимательства изменяется в случае, если:

а) предельные значения выше или ниже предельных значений суммарной доли участия юридических лиц в уставном (складочном) капитале, дохода от осуществления предпринимательской деятельности в течение трех календарных лет, следующих один за другим;

б) предельные значения выше или ниже предельных значений среднесписочной численности работников, дохода от осуществления предпринимательской деятельности в течение трех календарных лет, следующих один за другим;

в) предельные значения выше или ниже предельных значений среднесписочной численности работников, дохода от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий год.

5. Средняя численность до 100 человек характерна:

а) для микропредприятий;

б) для средних предприятий;

в) для малых предприятий.

1. Что представляют собой субъекты малого предпринимательства?

2. Какие условия должны выполняться для определения статуса субъекта малого предпринимательства?

3. Как рассчитать среднесписочную численность работающих на малом предприятии?

4. Каким образом формируются сведения о доходах для подтверждения статуса малого предприятия?

5. Перечислить основные законодательно-нормативные документы в части деятельности малых предприятий в РФ. Сформулировать их содержание.

ЗАДАНИЕ
НА ПОНИМАНИЕ

1. Определить, относится ли предприятие к малому. Суммарная доля иностранного физического лица в уставном капитале организации составляет 30 %. Средняя численность внешних совместителей – 13 чел., 47 чел. сотрудников по трудовым договорам, а также организации оказывают услуги 3 индивидуальных предпринимателя. Доход от предпринимательской деятельности составил 930 млн р., в том числе НДС 10 %.

2. Определить, относится ли предприятие к малому. В организации за предшествующий год доход от осуществления предпринимательской деятельности составил 855 млн р., в том числе НДС 18 %. Численность работающих по договорам подряда – 1 чел., по трудовым договорам – 10 чел., внутренние совместители – 3 чел. Суммарная доля участия в уставном капитале организации субъекта РФ – 15 %.

ЗАДАНИЕ
НА УМЕНИЕ

2. КЛАССИФИКАЦИЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА ФОРМИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

ЦЕЛИ ТЕМЫ

1. Узнать о классификационных признаках малых предприятий.
2. Определить влияние признаков классификации на формирование информации в бухгалтерском учете.

Основными законодательно-нормативными документами, регулирующими отдельные вопросы темы, являются:

1. Гражданский кодекс РФ (часть первая) : федер. закон от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (с изм. от 03.07.2016 г.).
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) : федер. закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (с изм. от 03.07.2016 г.).
3. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (с изм. от 23.05.2016 г.).
4. Об акционерных обществах : федер. закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ (с изм. от 03.07.2016 г.).
5. О производственных кооперативах : федер. закон от 08.05.1996 г. № 41-ФЗ (с изм. от 30.11.2011 г.).
6. Об инвестиционном товариществе : федер. закон от 28.11.2011 г. № 335-ФЗ (с изм. от 21.07.2014 г.).
7. О хозяйственных партнерствах : федер. закон от 03.12.2011 г. № 380-ФЗ (с изм. от 23.07.2013 г.).
8. Об обществах с ограниченной ответственностью : федер. закон от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ (с изм. от 03.07.2016 г.).
9. Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности : информация Минфина РФ от 29.06.2016 г. № ПЗ-3/2016.
10. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94 (с изм. от 08.11.2010 г.).
11. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н (с изм. от 06.04.2015 г.).

2.1. Признаки классификации малых предприятий

На уровень организации учетного процесса малого предприятия существенное влияние оказывают такие факторы, как уровень использования средств вычислительной техники, формы управления, квалификационный состав работников, выполняющих функции учета и контроля. Само же построение учетного аппарата, как и методологические аспекты отдельных

ЦЕЛЬ 1 Узнать о классификационных признаках малых предприятий

разделов учета малого предприятия, в значительной мере определяются организационно – правовыми формами и технологическими особенностями этих предприятий.

Многообразие объектов, различия в порядке их отражения в бухгалтерском учете, отчетности предопределяют необходимость классификации субъектов малого предпринимательства.

Определены следующие классификационные признаки малых предприятий, оказывающих влияние на формирование информации в бухгалтерском учете:

- организационно-правовая форма;
- отраслевая принадлежность;
- количество фактов хозяйственной жизни;
- имущественная принадлежность;
- вид деятельности;
- соотношение с системой налогообложения;
- отчетность (рис. 2.1).

1 признак	Организационно-правовая форма
<ul style="list-style-type: none"> •Товарищества •Общества •Кооперативы •Партнерства 	
2 признак	Отраслевая принадлежность
<ul style="list-style-type: none"> •Малые предприятия сферы материального производства •Малые предприятия сферы обслуживания 	
3 признак	Количество фактов хозяйственной жизни в месяц
<ul style="list-style-type: none"> •Малые предприятия, совершающие не более 30 операций •Малые предприятия, совершающие свыше 30 операций 	
4 признак	Имущественная принадлежность
<ul style="list-style-type: none"> •Имущество на балансе •Имущество за балансом 	
5 признак	Вид деятельности
<ul style="list-style-type: none"> •Производственная •Торговая •Посредническая •Финансовая 	
6 признак	Система налогообложения
<ul style="list-style-type: none"> •Общепринятая система налогообложения •Специальные режимы налогообложения 	
7 признак	Отчетность
<ul style="list-style-type: none"> •Малые предприятия, формирующие отчетность по общим правилам •Малые предприятия, формирующие упрощенную отчетность 	

Рис. 2.1. Классификация субъектов малого предпринимательства

2.2. Влияние признаков классификации на формирование информации в бухгалтерском учете

Рассмотрим влияние каждого признака классификации малых предприятий на формирование учетно-отчетной информации.

Первый признак – организационно-правовая форма.

В настоящее время в России согласно ст. 212 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ) функционируют предприятия различных форм собственности (частной, государственной, муниципальной и иной), каждое из которых может являться юридическим лицом. Гражданский Кодекс РФ дает определение юридического лица в ст. 48 гл. 4 части первой с подразделением на коммерческие и некоммерческие организации.

Малые предприятия, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться и вести свою деятельность в форме: хозяйственных товариществ, хозяйственных обществ, крестьянских (фермерских) хозяйств, хозяйственных партнерств, производственных кооперативов.

Юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться в организационно-правовых формах, подробный перечень которых указан в п. 3 ст. 50 ГК РФ. Например, в форме потребительских кооперативов, к которым относятся в том числе жилищные, жилищно-строительные и гаражные кооперативы, садоводческие, огороднические и дачные потребительские кооперативы, общества взаимного страхования, кредитные кооперативы, фонды проката, сельскохозяйственные потребительские кооперативы и т.п.

Каждая организационно-правовая форма ведения малого бизнеса имеет свои достоинства и недостатки. Наиболее существенные факторы, которые определяют ее выбор – особенности управления коммерческими организациями, процедуры принятия решений и распределение прибыли между учредителями, и, самое главное, степень ответственности предпринимателя по обязательствам перед кредиторами в случае прекращения бизнеса.

Рассмотрим основные организационно-правовые формы ведения бизнеса, которые может выбрать экономический субъект при регистрации своего предприятия.

Одной из форм ведения бизнеса являются хозяйственные товарищества и общества.

Хозяйственными товариществами и обществами признаются коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом. Активы, созданные за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенные и приобретенные хозяйственным товариществом или обществом в процессе его деятельности, принадлежат ему на праве собственности.

ЦЕЛЬ 2

Определить влияние признаков классификации на формирование информации в бухгалтерском учете

Товарищество возникает как персональное объединение участников, основанное на лично-доверительных отношениях, полагающихся друг на друга товарищами. Слово «товарищ» появилось в русском языке задолго до рождения марксистско-ленинской доктрины. Оно встречается в старинных русских сборниках, например, в «Хождении за три моря» Афанасия Никитина (15 век). Оно давно живет во многих славянских языках: украинском, белорусском, польском. И любой этимологический словарь подтвердит, что первоначально, истинное значение слова товарищ означает компаньон по торговле, коммерции, а также человек, близкий по взглядам, деятельности, интересам. Организационно-правовая форма товарищества появилась в Средние века, когда итальянские купцы стали создавать модели управления бизнеса, основанные на доверии и взаимовыгодным интересам.

Хозяйственные товарищества могут создаваться в форме полного товарищества и товарищества на вере: индивидуальными лицами; индивидуальными лицами и коммерческими организациями; коммерческими организациями.

Созданные в форме товарищества малые предприятия формируют складочный капитал на основе вкладов и долей, вносимых его участниками. Именно в возможности внесения в складочный капитал вкладов или долей и проявляется отличие товарищества на вере от полного товарищества. Участники, которые вносят свои доли в формируемый складочный капитал товарищества на вере, именуются полными товарищами. Участники, которые вносят в складочный капитал не доли, а вклады, называются вкладчиками.

На основании ст. 73 и ст. 85 ГК РФ каждый участник товарищества к моменту его регистрации обязан внести в складочный капитал не менее половины своего вклада, остальная часть вносится в сроки, установленные учредительным договором, то есть не ограничивается одним годом, как в случае формирования уставного капитала в хозяйственных обществах. С этой целью в аналитическом учете следует формировать детальную информацию на каждого участника с подразделением на полных товарищей и коммандитистов, а внесенный капитал учитывать как долевой оплаченный и неоплаченный. При этом следует отметить, что в любом товариществе складочный капитал выполняет всего лишь одну функцию – является его имущественной основой, по крайней мере, в начальный период деятельности определяет финансовые возможности предприятия, образуя базу его функционирования. Этот капитал не определяет долю участника в управлении товариществом, поскольку в соответствии со ст. 71 ГК РФ каждый участник полного товарищества обладает одним голосом на общем собрании независимо от его вклада. Складочный капитал не выполняет гарантийной функции, как это предусмотрено в хозяйственных обществах, поскольку интересы кредиторов малого предприятия, выступающего в форме товарищества, обеспечиваются имуществом участников, несущих полную ответственность.

Деятельность членов-вкладчиков, или коммандитистов, ограничивается только имущественным участием в товариществе, то есть они вносят в складочный капитал активы и несут ответственность по обязательствам товарищества в пределах вклада. Но в свою очередь товарищество на вере не отвечает по имущественным обязательствам коммандитистов. Вкладчики не в праве участвовать

в управлении и ведении дел товарищества на вере, выступать от его имени иначе, как по доверенности. Вкладчики не участвуют в решении вопроса о распределении прибыли, а получают заранее установленный процент от прибыли. Что касается полного товарищества, то прибыли и убытки распределяются между его участниками пропорционально их долям в складочном капитале, если иное не предусмотрено учредительным договором. Если товарищество имело убытки, то полученная прибыль не распределяется между участниками до тех пор, пока стоимость чистых активов не превысит размер складочного капитала.

В случае ликвидации товарищества коммандитисты в первую очередь получают свои вклады из имущества, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов, полные же товарищи участвуют в распределении лишь имущества, оставшегося после этого, пропорционально их долям в складочном капитале, наравне с вкладчиками.

Таким образом, информация о видах товарищей и величине складочного капитала будет формировать аналитический учет собственного капитала. Например, можно открыть субсчета к счету 80 «Уставный капитал».

Одной из разновидностей товарищества является инвестиционное товарищество, которое создается без образования юридического лица для извлечения прибыли.

С 1 января 2012 г. действует Федеральный закон от 28.11.2011 г. № 335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе», регулирующий особенности договора простого товарищества, заключаемого для осуществления совместной инвестиционной деятельности (договора инвестиционного товарищества). Законом об инвестиционном товариществе регламентируются особенности создания и функционирования инвестиционного товарищества, определяется правовое положение и ответственность участников договора инвестиционного товарищества, порядок установления, изменения или прекращения прав и обязанностей участников договора инвестиционного товарищества.

Необходимость принятия и актуальность данного закона обусловлены потребностями российских и зарубежных венчурных инвесторов, несовершенством имеющихся в российском законодательстве организационно-правовых форм для осуществления коллективной инвестиционной деятельности, а также современными требованиями возобновления экономического роста, неразрывно связанными со становлением инновационной экономики.

По договору инвестиционного товарищества двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и осуществлять совместную инвестиционную деятельность без образования юридического лица для извлечения прибыли.

По правовой природе инвестиционное товарищество максимально приближено к широко применяемой за рубежом форме коллективного венчурного инвестирования – limited partnership (ограниченное партнерство), характерными признаками которого являются:

- одновременное участие в договоре не менее двух лиц, одно из которых является полным партнером (general partner), как правило, венчурной компанией (private equity firm), осуществляющей приобретение активов в инновацион-

ной сфере и управление ими до тех пор, пока они не будут проданы, а другое – вкладчиком-инвестором (limited partner), ответственность и права на участие в управлении партнерством которого ограничены;

- не имеет возможности выйти из договора или иным образом отказаться от исполнения принятых на себя обязательств, связанных с поступательным предоставлением инвестиционных средств в течение инвестиционного периода;
- возможности одновременного участия general partners и limited partners в нескольких партнерствах законодательно не ограничены.

Цель товарищества (ст. 2 Закона об инвестиционном товариществе) – исключительно совместная деятельность, осуществляемая товарищами совместно на основании договора инвестиционного товарищества деятельность по инвестированию общего имущества товарищей в допускаемые федеральным законом и данным договором объекты инвестирования в целях реализации инвестиционных, в том числе инновационных, проектов.

Инвестиционное, как, впрочем, и простое товарищество, могут создать только коммерческие и некоммерческие юридические лица (ст. 3 Закона об инвестиционном товариществе). Физические лица вступить в инвестиционное товарищество не могут. При этом установлены количественные ограничения числа участников: не менее двух и не более 50 лиц.

Иностранное юридическое лицо может быть стороной договора инвестиционного товарищества, учитывая особенности, установленные международными договорами РФ и российскими нормами (ч. 4 ст. 3 Закона об инвестиционном товариществе). На участие в договоре инвестиционного товарищества органов государственной власти, уполномоченных на осуществление государственного регулирования в установленной сфере деятельности, ограничений нет.

Важная особенность договора по совместной инвестиционной деятельности – любое лицо может участвовать в нескольких инвестиционных товариществах.

Участники инвестиционного товарищества делятся на две группы:

- товарищи, не являющиеся управляющими (обычные товарищи-вкладчики), в основном управляют только самыми важными делами товарищества на общем собрании. Их основная цель – получить прибыль;
- управляющие товарищи. Они осуществляют ведение общих дел товарищей, как правило, производя текущее, оперативное руководство, ведут налоговый учет, открывают банковский счет, предоставляют необходимые сведения о деятельности товарищества обычным участникам, их может быть несколько.

За свою работу по ведению общих дел управляющие товарищи имеют право на вознаграждение (ст. 5 Закона об инвестиционном товариществе). Его размер и порядок выплаты должны устанавливаться договором инвестиционного товарищества. Оно входит в состав общих расходов, связанных с совместной деятельностью.

Управляющий товарищ может одновременно являться обычным товарищем, а обычный товарищ может являться одновременно управляющим.

Каждый товарищ имеет следующие права (ст. 4 Закона об инвестиционном товариществе):

- получать часть прибыли пропорционально стоимости своего вклада;
- знакомиться со всей документацией по ведению общих дел;
- получить свою долю в общем имуществе по истечении срока действия договора или по достижении установленной им цели;
- участвовать в принятии решений, касающихся общих дел.

Каждый товарищ обязан внести вклад. Он выступает в качестве экономической основы деятельности товарищества. Примечательно, что существуют ограничения по составу вкладов в отношении обычных и управляющих товарищей: у последних гораздо больше свободы выбора вида вклада.

Управляющие товарищи могут внести деньги, иное имущество (за исключением подакцизных товаров), имущественные и иные права, имеющие денежную оценку, и даже профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловую репутацию (ч. 1 ст. 6 Закона об инвестиционном товариществе). Причем если вклад вносится не в денежной форме, нужно сделать его денежную оценку у оценщика в порядке, установленном Федеральным законом от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в РФ» (ч. 3 ст. 6 Закона об инвестиционном товариществе).

Вкладом обычных товарищей могут быть только деньги (ч. 4 ст. 6 Закона об инвестиционном товариществе).

Размер доли каждого из товарищей в общем имуществе определяется пропорционально стоимости внесенного им вклада. Выделение доли до окончания срока действия договора запрещено. Изменить это правило можно только при подписании договора инвестиционного товарищества.

Общее имущество товарищей должно быть отделено от имущества товарищей, для чего предусмотрен его самостоятельный учет уполномоченным управляющим товарищем на отдельном балансе (ст. 7 Закона об инвестиционном товариществе).

Дополнительно к договору об инвестиционном товариществе необходимо принять инвестиционную декларацию, которая является приложением к договору. Ее также называют политикой ведения общих дел. Данный документ должен быть утвержден товарищами и предусматривает ограничение объема и размера сделок, совершаемых одним управляющим товарищем или несколькими управляющими товарищами.

Для представительства управляющего товарища перед третьими лицами от имени всех участников ему выдается доверенность на ведение общих дел. Помимо стандартной информации в ней указывается, что представляемые управляющим товарищем лица являются участниками договора инвестиционного товарищества, а также дата заключения, номер и наименование (индивидуальное обозначение) этого договора. Передоверие полномочий на ведение общих дел товарищей не допускается (ч. 8 ст. 9 Закона об инвестиционном товариществе).

Инвестиционное товарищество должно создаваться с указанием срока или с указанием цели в качестве отменительного условия (при наступлении которого договор прекращается). Срок действия договора инвестиционного товарищества в любом случае не может превышать 15 лет.

В деятельности любой организации огромную роль играет реклама, с помощью которой информация о ее товарах (работах, услугах) доводится до потребителя. Но для инвестиционного товарищества предусмотрен запрет на рекламу совместной инвестиционной деятельности. Также нельзя привлекать новых лиц к совместной инвестиционной деятельности посредством публичной оферты. Такое правило предусмотрено ч. 7 ст. 3 Закона об инвестиционном товариществе.

Таким образом, для целей учета капитала инвестиционного товарищества целесообразно открыть аналитические счета по видам товарищей (управляющие, общие).

С 1 июля 2012 года действуют положения Федерального закона от 3 декабря 2011 года № 380-ФЗ «О хозяйственных партнерствах». Данным Законом предусмотрено создание в РФ новой разновидности коммерческой организации – хозяйственного партнерства. Хозяйственное партнерство должно выступать в роле проектной компании, которая будет использоваться при осуществлении инновационной (в том числе и венчурной) деятельности. Хозяйственное партнерство не может осуществлять эмиссию облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг.

Как и инвестиционное товарищество, хозяйственное партнерство не может быть создано одним лицом, а максимальное число участников – 50 лиц. В числе участников могут быть граждане и юридические лица.

Особенностью хозяйственного партнерства является то, что оно ограничено в своей правоспособности, то есть не может выступать учредителем других юридических лиц, за исключением союзов и ассоциаций.

Закон «О хозяйственных партнерствах» позволяет участникам хозяйственного партнерства максимально полно регламентировать свои внутрикорпоративные отношения путем заключения соглашения об управлении партнерством. Отметим, что соглашение об управлении партнерством в силу своей гибкости значительным образом отличается от договора об учреждении хозяйственного общества.

Для создания партнерства не установлен предел складочного капитала. Однако вкладом в капитал партнерства не могут выступать ценные бумаги, за исключением облигаций хозяйственных обществ. Наличие складочного капитала и ответственности за нарушение сроков последовательного внесения вкладов в него, делает хозяйственное партнерство весьма привлекательной формой для реализации инновационных инвестиционных проектов с венчурным финансированием.

Реорганизация партнерства может быть осуществлена только в форме преобразования в акционерное общество.

Несомненным плюсом хозяйственного партнерства является отсутствие требований к минимальному размеру собственного капитала и отсутствие необходимости соблюдения целого ряда административных требований, возникающих при повышении или уменьшении капитала в иных коммерческих организациях. Снятие такого рода барьеров должно способствовать развитию венчурной деятельности в России.

Необходимо выделить особый, промежуточный характер хозяйственного партнерства как связующего звена между простыми товариществами («объединениями лиц»), не имеющими собственной правоспособности и хозяйственными обществами (объединениями капиталов), обладающими статусом юридического лица.

Наиболее распространенной организационно-правовой формой ведения бизнеса являются хозяйственные общества.

Хозяйственные общества могут создаваться в организационно-правовой форме акционерного общества (далее – АО) или общества с ограниченной ответственностью (далее – ООО).

Хозяйственные общества согласно ГК РФ делятся на публичные и непубличные акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью. Всех их объединяет – формирование уставного капитала. Но, несмотря на это порядок формирования уставного капитала хозяйственных обществ различен: в акционерном обществе уставный капитал состоит из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами (ст. 99 ГК РФ); в обществах с ограниченной ответственностью – из номинальной стоимости долей его участников (ст. 90 ГК РФ). Согласно ст. 66.2 ГК РФ минимальный размер уставных капиталов хозяйственных обществ определяется законами о хозяйственных обществах: «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью», поскольку уставный капитал, в отличие от складочного капитала, гарантирует выполнение обязательств перед третьими лицами.

Согласно ст. 26 Закона «Об акционерных обществах» минимальный уставный капитал публичного общества должен составлять 100 000 р., а минимальный уставный капитал непубличного общества должен составлять 10 000 р.

В соответствии со ст. 34 Закона «Об акционерных обществах» акции общества, распределенные при его учреждении, должны быть полностью оплачены в течение года с момента государственной регистрации общества, если меньший срок не предусмотрен договором о создании общества. Не менее 50 % акций общества, распределенных при его учреждении, должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента государственной регистрации общества.

Если иное не предусмотрено законами о хозяйственных обществах, учредители хозяйственного общества обязаны оплатить не менее трех четвертей его уставного капитала до государственной регистрации общества, а остальную часть уставного капитала хозяйственного общества – в течение первого года деятельности общества (ст. 66.2 ГК РФ).

Общество с ограниченной ответственностью – это разновидность объединения капиталов, не требующих личного участия своих членов в делах общества. Характерными признаками этой формы малых предприятий является деление его уставного капитала на доли участников и отсутствие ответственности последних по долгам общества. Имущество общества, включая его уставный капитал, принадлежащий ему самому как юридическому лицу, не образуют объекта долевой собственности участников. Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков,

связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими долей. В случае банкротства одного из учредителей его ответственность по обязательствам распределяется между остальными учредителями пропорционально их вкладам.

В соответствии со ст. 14 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» размер уставного капитала общества должен быть не менее чем 10 000 р.

Согласно ст. 16 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» каждый учредитель общества должен оплатить полностью свою долю в уставном капитале общества в течение срока, который определен договором об учреждении общества или в случае учреждения общества одним лицом решением об учреждении общества. Срок такой оплаты не может превышать четыре месяца с момента государственной регистрации общества. При этом доля каждого учредителя общества может быть оплачена по цене не ниже ее номинальной стоимости.

Разница при формировании уставного капитала в ООО и в АО заключается в том, что в ООО вся сумма внесенных ценностей относится на величину уставного капитала, в то время как в акционерных обществах в связи с продажей акций по цене, превышающей их номинальную стоимость, разница направляется на увеличение эмиссионного дохода акционерного общества, то есть формирует добавочный капитал.

Аналитический учет уставного капитала акционерного общества следует организовать таким образом, чтобы обеспечить формирование детализированной информации необходимой акционерам:

- о типах акций (размещенные и объявленные);
- о видах акций (обыкновенные и привилегированные);
- о стадиях накопления капитала (объявленный, подписной, оплаченный, изъятый);
- об учредителях (акционерах) с целью получения информации о каждом участнике АО, о степени концентрации в их руках капитала.

Информация о концентрации капитала у конкретного участника общества важна для определения статуса субъекта малого предпринимательства.

В ООО следует организовать аналитический учет лишь о стадиях накопления капитала (оплаченный капитал и неоплаченный капитал) и участниках предприятия с целью получения информации о размерах их вкладов. В дальнейшем такая информация станет основой для правильного распределения между участниками полученной предприятием прибыли.

В соответствии со ст. 106.1 ГК РФ производственным кооперативом (артелью) признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности (производство, переработка, сбыт промышленной, сельскохозяйственной и иной продукции, выполнение работ, торговля, бытовое обслуживание, оказание других услуг), основанной на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами (участниками) имущественных паевых взносов.

Малое предприятие, созданное в форме производственного кооператива, формирует в отличие от хозяйственных товариществ и обществ паевой фонд за счет паевых взносов членов производственного кооператива, которых должно быть в соответствии со статьей 106.2 ГК РФ не менее пяти, для совместного ведения предпринимательской деятельности. Размер паевого взноса устанавливается уставом кооператива. К моменту государственной регистрации члены кооператива в соответствии со статьей 106.3 ГК РФ обязаны внести не менее 10 % паевого взноса, а оставшуюся часть вносят в течение года с момента регистрации. Поэтому в учете следует организовать аналитический учет паевого фонда в части оплаченного и неоплаченного, а также в разрезе пайщиков.

Главной отличительной чертой таких малых предприятий является наличие неделимого имущества, используемого на цели, определяемые уставом. Для производственного кооператива, так же как и для товарищества характерно личное трудовое участие в нем членов-пайщиков. Поэтому распределение прибыли производится с обязательным учетом характера и степени трудового участия, а не только имущественного взноса. Кроме того, члены производственного кооператива несут по обязательствам кооператива субсидиарную ответственность в размерах и в порядке, предусмотренных законом о производственных кооперативах и уставом кооператива. Так, если в ходе деятельности получены убытки, то они распределяются между членами кооператива с обязательным их покрытием путем внесения дополнительных взносов. При этом покрытие убытка должно быть произведено в течение трех месяцев со дня утверждения годового отчета.

Согласно ст. 123.1 некоммерческие корпоративные организации создаются в том числе в организационно-правовых формах потребительских кооперативов. Потребительским кооперативом признается основанное на членстве добровольное объединение граждан или граждан и юридических лиц в целях удовлетворения их материальных и иных потребностей, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов. Примером потребительского кооператива служит жилищно-строительный кооператив. В течение трех месяцев после утверждения ежегодного баланса члены потребительского кооператива обязаны покрыть образовавшиеся убытки путем внесения дополнительных взносов. В случае невыполнения этой обязанности кооператив может быть ликвидирован в судебном порядке по требованию кредиторов. Таким образом, аналитический учет должен содержать сведения о размере паевых взносов членов кооператива.

Рассмотрим **второй признак** классификации малых предприятий – отраслевую принадлежность.

Поскольку отраслевая принадлежность малых предприятий оказывает влияние на особенности учета процесса производства продукции, оказания услуг, выполнения работ, то в зависимости от отраслевой принадлежности малые предприятия следует распределить: на предприятия сферы материального производства и предприятия сферы обслуживания (рис. 2.2).

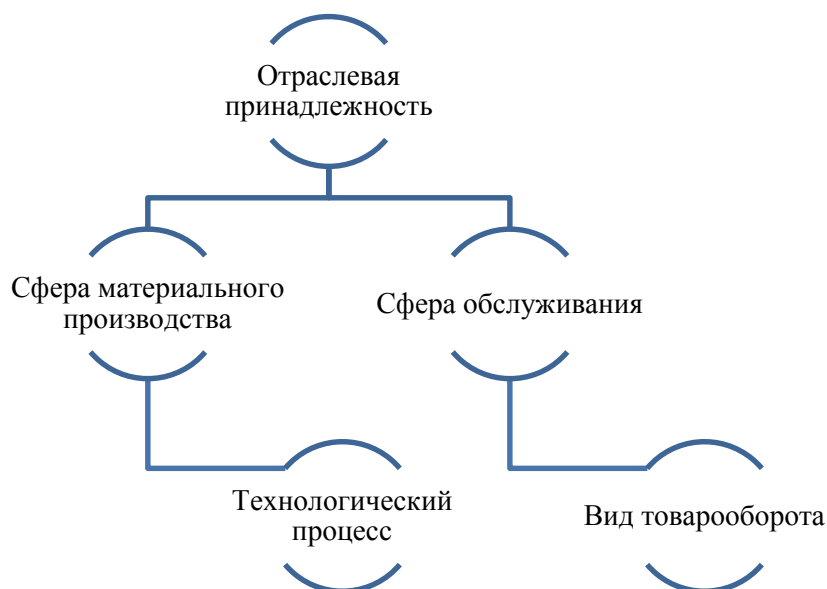


Рис. 2.2. Влияние технологического процесса и вида товарооборота на формирование учетной информации

Так, на малых предприятиях сферы материального производства, прежде чем организовать бухгалтерский учет необходимо глубоко и всесторонне изучить технологию и организацию производства, а также различные виды производств, входящих в состав предприятия. По характеру технологических процессов предприятия подразделяются на две группы: добывающие; обрабатывающие. В большинстве своем малые предприятия следует отнести к обрабатывающим предприятиям, которые производят обработку и переработку промышленного и сельскохозяйственного сырья в готовую продукцию. Низкий уровень материально-технической оснащенности малого предприятия не позволяет отнести эти предприятия к группе добывающих предприятий, исключение могут составлять лишь малые предприятия, занятые извлечением благ природы: рыбы, леса, щебня и т.п.

Если добывающие производства в общей своей массе являются простыми по технологии, то обрабатывающие могут быть как простыми, так и сложными: все зависит от последовательности обработки сырья и материалов. В зависимости от этого обрабатывающие производства подразделяются на две группы: последовательные производства; параллельные производства. К первой группе следует отнести малые предприятия, занятые кожевенным производством, кирпичным производством и другими аналогичными производствами. Конечный продукт образуется путем последовательного прохождения и обработки сырья через несколько стадий обработки, называемых на крупных предприятиях переделами. В кожевенном производстве выделяют, как правило, три передела: отмочка и золка кожевенного сырья – первый передел; дубление кожи – второй; крашение и отделка кожи – третий. В кирпичном производстве – переделы приготовления смеси, формовки и сушки сырца, обжиг кирпича. Такие малые предприятия учитывают затраты по стадиям обработки в разрезе статей затрат и по видам продукции.

Ко второй группе относятся малые предприятия, занятые производством техники, мебели и другими подобными производствами. Конечный продукт получается путем сборки частей изделия. На таких малых предприятиях цикл выполнения работ длительный, поэтому может быть незавершенное производство. Наличие незавершенного производства является одной из предпосылок правильной организации учета затрат на производство. Следовательно затраты отчетного периода на этих малых предприятиях следует распределять между выпущенной готовой продукцией и незавершенным производством. Кроме того, в таких производствах может быть много объектов калькуляции, поскольку номенклатура выпускаемых изделий велика.

В зависимости от периодичности выпуска и повторяемости изделий различают индивидуальные, серийные и массовые производства. Каждое из них имеет свои особенности.

Индивидуальное производство вырабатывает единичные экземпляры продукции, которые не повторяются или редко повторяются, к ним следует отнести, прежде всего, малые предприятия, ориентированные на индивидуальный пошив одежды и обуви, изготовления мебели на заказ, выполняющие ремонтные работы и т.п. Объектом учета затрат в таких производствах является каждое изделие или вид работ. Поэтому на таких малых предприятиях для определения себестоимости продукции (работ) все затраты следует учитывать по каждому объекту в отдельности. В этом случае себестоимость определяется только после окончания всех работ по данному объекту.

Серийное производство вырабатывает отдельные партии однородных изделий в определенных количествах экземпляров. В зависимости от количества единиц в каждой серии следует различать мелкосерийное и крупносерийное производства. Малые предприятия, занятые серийным производством, затраты учитывают на всю серию, а себестоимость единицы изделия определяют по окончании изготовления серии путем деления общей суммы затрат на количество выпущенной продукции.

Для массового производства характерен выпуск продукции одного и того же типа в значительных количествах в течение продолжительного времени. К ним следует отнести малые предприятия производящие хлебобулочные и кондитерские изделия, занимающиеся пошивом одежды и обуви и другие им подобные.

По своему назначению внутри крупного предприятия все производства подразделяются на основные, вспомогательные и обслуживающие производства и хозяйства. Такое подразделение важно для внутреннего планирования и учета каждого производственного подразделения. В отличие от крупных предприятий на малых предприятиях в большинстве случаев отсутствуют производственные подразделения. Поэтому чаще всего на малых предприятиях выделяют основное производство, иногда – вспомогательные производства, реже – обслуживающие производства и хозяйства. Это в свою очередь оказывает влияние на построение учета затрат на производство, в частности, на применяемые счета учета затрат, классификацию основных и накладных расходов и прочее.

Малые же предприятия сферы обслуживания следует подразделить в зависимости от вида товарооборота: на оптовые и розничные, которые в свою очередь отличаются методикой учета процессов приобретения и продажи товаров, видом товарного рынка, формой выхода на товарный рынок.

Методика учета процессов приобретения и продажи товаров различна в оптовой и розничной торговле, например, товары в розничной торговле могут учитываться по ценам приобретения или по ценам продажи с начислением торговой наценки.

Форма выхода на внутренний или внешний товарный рынок может быть как прямая, так и с участием посредника. Кроме того, при выходе на товарный рынок малое предприятие может выступать в роли собственника товара или в роли посредника. А это в свою очередь оказывает влияние на содержание товарной операции:

- совершается купля товара;
- осуществляется продажа товара;
- совершаются юридические действия поверенного;
- комиссионером по поручению комитента совершаются одна или несколько сделок (с участием в расчетах или без участия в расчетах).

Все эти особенности влияют на построение учета и отчетности малых предприятий.

К **третьему признаку** классификации малых предприятий относится количество фактов хозяйственной жизни в месяц. В зависимости от этого малые предприятия следует подразделить на предприятия: с количеством менее тридцати операций; и свыше тридцати. Количество операций рекомендовано Информацией Минфина РФ ПЗ-3/2016.

Количество совершаемых хозяйственных операций напрямую влияет на организацию бухгалтерского учета (применяемая форма учета, объем отчетности, применяемый рабочий план счетов, кто исполняет функции бухгалтера).

Четвертым признаком классификации малых предприятий, влияющим на организацию учета, составление отчетности и на уровень налоговой нагрузки, является такой фактор, как право собственности на внеоборотные активы. Этот признак классификации оказывает значительное влияние на процесс учета (наличие операций с внеоборотными активами, объем бухгалтерской и налоговой отчетности).

Малые предприятия следует различать также по виду деятельности (**пятый признак**). Если крупные предприятия одновременно могут заниматься многими видами деятельности, то для малых предприятий характерен один-два вида деятельности в силу незначительных объемов, небольшой численности, как производственного персонала, так и учетных работников малого предприятия.

Система налогообложения (**шестой признак**) является одним из признаков классификации малых предприятий, которая их подразделяет на предприятия, применяющие следующие популярные режимы налогообложения (рис. 2.3).

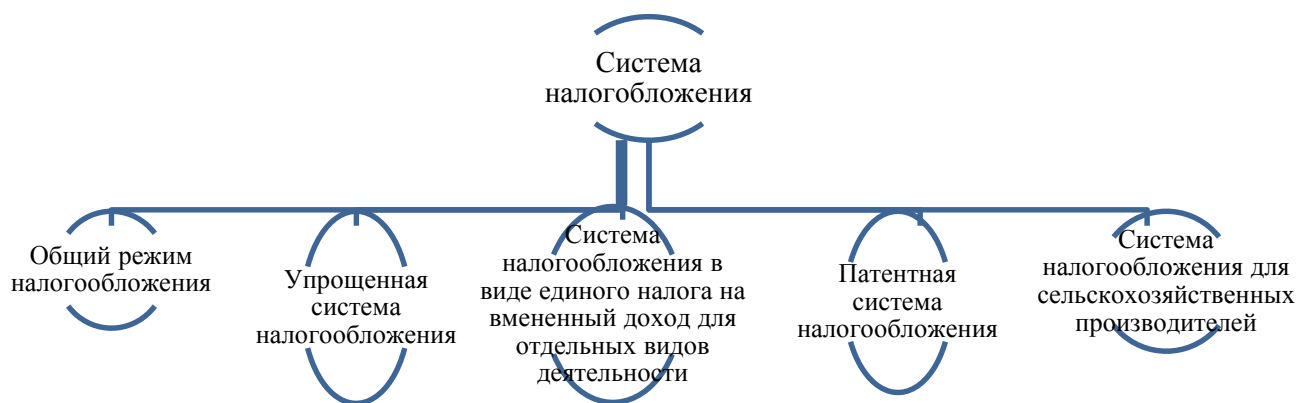


Рис. 2.3. Вариативность применяемых субъектами малого предпринимательства режимов налогообложения

Подробная информация о специальных режимах налогообложения раскрыта в следующих темах данного учебного пособия.

В зависимости от принятой системы налогообложения организуется бухгалтерский учет на малых предприятиях.

Отчетность (**седьмой признак**) также влияет на формирование информации в учете.

Малые предприятия подразделяются на предприятия, составляющие упрощенную отчетность, и малые предприятия, составляющие отчетность по правилам и в объеме, принятом для коммерческих организаций, которые не являются субъектами малого предпринимательства.

Таким образом, изложенное позволяет подготовить базу для формирования учетной и отчетной информации на малых предприятиях, выделить особенности организации бухгалтерского учета в зависимости от различных признаков классификации.

2.3. Упражнения

1. Оптовые и розничные малые предприятия сферы обслуживания отличаются:

- а) методикой учета процессов приобретения и продажи товаров;
- б) порядком составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- в) методикой учета процессов приобретения, производства и продажи товаров.

ТЕСТЫ
НА ЗНАНИЕ

2. Малое предприятие, созданное в форме кооператива, формирует:

- а) складочный капитал за счет взносов;
- б) паевой фонд за счет взносов;
- в) уставный капитал за счет акций.

3. Количество фактов хозяйственной жизни на малых предприятиях оказывает влияние:

- а) на выбор формы ведения учета;
- б) на осуществление процесса ведения учета;
- в) на выбор формы заработной платы.

4. В зависимости от периодичности выпуска и повторяемости изделий различают на малых предприятиях:

- а) последовательные и параллельные производства;
- б) простые и сложные производства;
- в) индивидуальные, серийные и массовые производства.

5. В зависимости от последовательности обработки сырья различают на малых предприятиях:

- а) индивидуальные, серийные и массовые производства;
- б) последовательные и параллельные производства;
- в) простые и сложные производства.

1. Перечислить признаки классификации малых предприятий.

2. Какой размер уставного капитала должен быть оплачен к моменту регистрации акционерного общества?

3. Как организован аналитический учет уставного капитала акционерного общества?

4. Чем отличается учет на малых предприятия, у которых нет производственных подразделений, от учета в крупном бизнесе?

5. Какие режимы налогообложения вправе применять малые предприятия?

ЗАДАНИЕ
НА ПОНИМАНИЕ

1. Отразить операции в аналитическом учете ООО «Фортуна». Малое предприятие «Фортуна» регистрируется в форме общества с ограниченной ответственностью. Уставный (складочный) капитал сформирован в

сумме 50 000 р. Общество имеет трех учредителей: ПАО «Классик» с долей владения 15 %, ИП «Соколов А.Н.» – 35 %, физическое лицо Белов С.П. – 50 %. На момент регистрации 25 сентября ПАО «Классик» оплатило 50 % своей доли на расчетный счет, ИП «Соколов А.Н.» – 70 %, внося основные материалы, Белов С.П. оплатил свой вклад наличными полностью. 7 октября ПАО «Классик» полностью внесло вклад в уставный (складочный) капитал малого предприятия, перечислив денежные средства на расчетный счет. ИП «Соколов А.Н.» внес наличными оставшуюся сумму вклада 30 октября.

ЗАДАНИЕ
НА УМЕНИЕ

3. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

ЦЕЛИ ТЕМЫ

1. Изучить регулирование бухгалтерского учета на малых предприятиях.

2. Рассмотреть допущения и требования формирования учетной политики.

3. Показать формирование организационно-технического раздела учетной политики.

Нормативные документы:

1. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (с изм. от 23.05.2016 г.).

2. Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности : информация Минфина РФ от 29.06.2016 г. № ПЗ-3/2016.

3. Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности : утв. Решением Президент. совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» от 25.04.2013 г. № 4/13.

4. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства : приказ Минфина РФ от 21.12.1998 г. № 64н.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008) : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н.

6. ПБУ 1/2008 – ПБУ 24/2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions>.

3.1. Регулирование бухгалтерского учета на малых предприятиях

Бухгалтерский учет – формирование документируемой систематизированной информации об объектах, предусмотренных Федеральным законом «О бухгалтерском учете», в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности [п. 2, ст. 1 Закона № 402-ФЗ].

ЦЕЛЬ 1 Рассмотреть регулирование учета на малых предприятиях

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из Федерального закона «О бухгалтерском учете», других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов.

Регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами:

- соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- упрощения способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства, отдельных форм некоммерческих организаций, а также для организаций, получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов;
- применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;
- недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета на малых предприятиях относятся:

- федеральные стандарты;
- отраслевые стандарты;
- рекомендации в области бухгалтерского учета;
- стандарты экономического субъекта.

Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

- определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;
- допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;
- требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;
- план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения;
- состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

– условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

– состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

– состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

– упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства, имеющих право применять такие способы.

Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, – это федеральный стандарт регулирования бухгалтерского учета.



Пример

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Об утверждении правил хранения лекарственных средств: отраслевой стандарт: утв. приказом Министерства Здравоохранения РФ от 23.08.2010 г. № 706н – это отраслевой стандарт регулирования бухгалтерского учета.



Пример

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета. Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению малым предприятием его деятельности.

Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства : утв. приказом



Пример

Минфина РФ от 21.12.1998 г. № 64н – это рекомендации в области бухгалтерского учета.

О внутриведомственном первичном учете лекарственных средств и других медицинских товаров в организациях розничной фармацевтической (аптечной) сети всех организационно-правовых форм, расположенных на территории РФ: Методические рекомендации РФ от 14.05.1998 г. № 98/124 – это рекомендации в области бухгалтерского учета.



Пример

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются малым предприятием самостоятельно.

Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского и налогового учета – это стандарт экономического субъекта.



Пример

Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Федеральному закону «О бухгалтерском учете». Отраслевые стандарты в отдельных видах экономической деятельности не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам в отдельных видах экономической деятельности.

Несмотря на изменения, внесенные в законодательство по регулированию бухгалтерского учета малые предприятия вправе применять особый порядок ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности. Так, в статье 20 Закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ установлен один из принципов его регулирования – упрощение способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства [ст. 20 закона № 402-ФЗ].

Как установлено пп. 10 п. 3 ст. 21 Закона № 402-ФЗ, упрощенные способы ведения бухгалтерского учета должны быть зафиксированы в соответствующем федеральном стандарте [ст. 21 закона № 402-ФЗ].

В настоящее время такого федерального стандарта нет, поэтому в силу п. 1 ст. 30 Закона № 402-ФЗ малые предприятия продолжают применение правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, утвержденных уполномоченными федеральными органами исполнительной власти [ст. 30 закона № 402-ФЗ].

В настоящее время специализированным документом, регулирующим упрощенный порядок ведения учета и другие вопросы организации и ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях, остаются Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденные Приказом Минфина Российской Федерации от 21.12.1998 г. № 64н. Анализ данного нормативного документа позволяет сделать однознач-

ный вывод о том, что его основные положения устарели, не могут быть применимы и требуют пересмотра, поскольку не отвечают общей Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в России.

3.2. Допущения и требования формирования учетной политики

В рамках Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики разработано и утверждено положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), определяющее учетную политику как «совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности» [п. 2, раздел 1, ПБУ 1/2008].

В соответствии с п. 1 ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику.

Пункт 2 ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ определяет бухгалтерский учет как «формирование документированной систематизированной информации об объектах в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности». Идентичность определения бухгалтерского учета понятию учетной политике позволяет рассматривать учетную политику в широком смысле слова как систему ведения бухгалтерского учета на конкретном предприятии. С другой стороны, учетная политика может рассматриваться и в узком смысле, как документ системы ведения бухгалтерского учета, отражающий специфические и вариативные способы ведения бухгалтерского учета, применяемые конкретным малым предприятием. Из всего многообразия способов ведения бухгалтерского учета малое предприятие может выбрать те, которые наилучшим образом обеспечивают достоверность учетного процесса.

Субъект малого предпринимательства осуществляет выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательными актами, входящими в систему законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Например, выбор одного из предложенных методов организации ведения бухгалтерского учета.

Пример

Так, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» при формировании учетной политики микропредприятия и некоммерческие организации, которые вправе применять упрощенные способы ве-

дения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут предусмотреть в ней ведение бухгалтерского учета:

- 1) по простой системе (без применения двойной записи);
- 2) с применением метода двойной записи [п. 6.1 ПБУ 1/2008].

В учетной политике следует показать один из предложенных способов.

Учетная политика малых предприятий, являющаяся реализацией одного и того же способа ведения бухгалтерского учета, несомненно, отличается от крупных предприятий, а также внутри малых предприятий – в зависимости от различных факторов. На выбор способа ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях влияют следующие факторы, представленные на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Факторы, влияющие на выбор и обоснование учетной политики на малых предприятиях

Принятие во внимание всей совокупности влияющих факторов позволит правильно подойти к формированию учетной политики и ее обоснованию на малых предприятиях. Это становится возможным лишь на основе единых подходов и правил ведения учета. Единые подходы и правила ведения учета – это не жесткая централизованная унификация учетного процесса на малых предприятиях. Эти правила устанавливают лишь отправные моменты, рамки в построении системы учета на предприятии, которые следует соблюдать при выборе учетных процедур и разработке учетного процесса с тем, чтобы обеспечить доступ к сопоставимой информации и представить правдивую и объективную картину финансового положения, а также финансовых результатов в бухгалтерской отчетности.

При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами.

При реализации данных правил в формировании учетной политики конкретного малого предприятия следует исходить из допущений и требований, установленных ПБУ 1/2008 (рис. 3.2).

Допущения	имущественной обособленности
	непрерывности деятельности
	последовательности применения учетной политики
	временной определенности фактов хозяйственной жизни
Требования	полноты
	своевременности
	осмотрительности
	приоритета содержания перед формой
	непротиворечивости
	рациональности

Рис. 3.2. Требования и допущения при формировании учетной политики

Перечисленные допущения и требования должны составлять основу выбора и обоснования учетной политики малого предприятия. Несоблюдение их без достаточных на то оснований может исказить картину имущественного и финансового положения малого предприятия, результаты его деятельности и при определенных условиях может трактоваться как неправильное ведение бухгалтерского учета.

Но отмеченное не означает, что малое предприятие, ни в каких ситуациях не вправе отступать от этих принципов. В практической деятельности возмож-

ны ситуации, когда малое предприятие должно исходить из иных допущений. Например, допущение о непрерывности деятельности не применимо при определении учетной политики на период ликвидации предприятия. Однако такие ситуации являются исключениями из общего правила. Кроме того, выбор способов ведения учета иногда сопряжен с необходимостью отдать предпочтение тому или иному требованию. Так, способы, обеспечивающие полноту учета фактов хозяйственной жизни, могут не вполне отвечать такому требованию как рациональность, и наоборот: использование каких-либо сложных способов распределения косвенных расходов на малом предприятии ведет лишь к большим затратам, но не дает никаких выгод потребителям бухгалтерской отчетности с точки зрения ее достоверности. В подобных ситуациях руководитель и бухгалтер малого предприятия должны оценить влияние избираемого способа на полезность информации и принять решение, какому требованию отдать предпочтение.

На малых предприятиях представляется особенно важным, в отличие от крупных предприятий, допущение имущественной обособленности, так как подавляющее большинство из них основаны на частной собственности, а имущество находится в личном пользовании учредителей или участников предприятия. Собственность предприятия не есть собственность его владельца, а собственность владельца не есть собственность предприятия. Стоимость активов, находящихся во владении малого предприятия, но не принадлежащих ему на правах собственности, не учитывается в балансе предприятия. Такой подход выражает обособленность активов малого предприятия и активов его собственников. Тем самым обеспечивается основа для определения контрагентами действительного имущественного и финансового состояния малого предприятия.

Наиболее ярко на малых предприятиях проявляется допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Согласно данному допущению при выборе способов ведения бухгалтерского учета следует исходить из возможного несовпадения во времени хозяйственной операции и ее денежного обеспечения, что также является особенностью учета малого предприятия.

Известно, что учетная политика малого предприятия является инструментом обеспечения достоверной информации, которая необходима для анализа и принятия решений. Анализировать динамику хозяйственной деятельности малого предприятия возможно только в условиях сопоставимой информации, что и обеспечивается применением допущения последовательности. Вместе с тем, данное допущение не означает принципиальную невозможность изменения учетной политики.

Изменение учетной политики может производиться при следующих условиях:

- изменении требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;

– существенном изменении условий деятельности экономического субъекта. Существенное изменение условий деятельности малого предприятия связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

В целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства РФ или нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и в отчетности в том порядке, что установлены этими законодательными актами. Если законодательство или нормативный правовой акт не прописывают порядок отражения последствий изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение предприятия, финансовые результаты и движение денежных средств, то эти последствия отражаются в бухгалтерской отчетности крупных организаций ретроспективно, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

В отличие от крупных организаций, организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе отражать в бухгалтерской отчетности последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение предприятия, его финансовые результаты и движение денежных средств, перспективно, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством или нормативно-правовым актом по бухгалтерскому учету.

При этом все изменения утверждаются соответствующим организационно-распорядительным документом. Следовательно, при изменении или дополнении учетной политики в отношении отдельных операций нет необходимости переписывать весь приказ заново. Достаточно утвердить изменения и дополнения, вносимые в уже действующую учетную политику предприятия.

Обязательное изменение учетной политики производится при изменении законодательства, связанного с регулированием бухгалтерского учета. При этом возможны две ситуации, когда:

- законодательно предлагаются к использованию новые варианты по отдельным вопросам бухгалтерского учета (предприятию следует выбрать один из вариантов и закрепить его как отдельное положение по учетной политике);
- в обязательном порядке устанавливаются новые способы либо исключаются ранее существовавшие (предприятию следует отменить ранее установленные способы, если они противоречат новому законодательству, и принять иные способы).

Таким образом, изменение учетной политики предприятия может быть произведено в любой период времени (независимо от окончания отчетного года), предусмотренный новым законодательством.

Добровольное изменение учетной политики возможно:

- при разработке новых способов ведения бухгалтерского учета;
- в случае существенного изменения условий хозяйственной деятельности.

Решение о добровольном изменении учетной политики должно приниматься в целях обеспечения более достоверного представления фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности организации, а также в целях меньшей трудоемкости учетного процесса, что наиболее полно отвечает интересам малого предприятия.

Если новый способ ведения бухгалтерского учета отвечает данным критериям, то добровольное изменение учетной политики можно считать обоснованным.

К существенным изменениям условий деятельности организации можно отнести:

- реорганизацию предприятия;
- изменение видов деятельности.

Последствия добровольного изменения учетной политики отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. При этом никакие учетные записи в бухгалтерском учете не производятся. Все изменения учетной политики разъясняются в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Изменения в учетной политике на следующий финансовый год раскрываются в пояснениях, представляемых пользователям с бухгалтерской отчетностью за текущий год. Аргументированное добровольное изменение учетной политики в течение текущего года разъясняется в пояснениях в составе промежуточной отчетности. Данная информация должна содержать:

- причину изменения учетной политики;
- оценку последствий изменения в стоимостном выражении;
- указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность данные за период, предшествующий отчетному, откорректированы.

Таким образом, формирование учетной политики требует детального рассмотрения, при этом содержание учетной политики надлежит систематизировать, представить блоками, состоящими из элементов организационно-технического и методического характера. Такой подход позволит более систематизировано изложить учетную политику любого малого предприятия.

3.3. Особенности организации учетного процесса на малых предприятиях

Организация учетного процесса малого предприятия основывается на учетной политике. Учетная политика, базируясь на общепринятых допущениях и требованиях, обеспечивает целостность в организации бухгалтерского учета на малом предприятии, поэтому она должна охватывать все аспекты учетного процесса – организационный, технический и методический.

ЦЕЛЬ 3

Рассмотреть организационно-технические элементы учетной политики малых предприятий

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» рекомендует общий перечень элементов формирования учетной политики без подразделения на организационно-технические и методические элементы.

Любой экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами.

В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Микропредприятия и некоммерческие организации при формировании учетной политики вправе предусмотреть ведение бухгалтерского учета без применения двойной записи, т.е., по простой системе.

Учетная политика малого предприятия формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета и утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию бухгалтерского учета. В отличие от крупных организаций на малом предприятии ведение бухгалтерского учета может осуществляться руководителем, следовательно, руководитель может формировать учетную политику малого предприятия.

В организационно-техническом разделе учетной политики малого предприятия за основу могут быть приняты элементы из ПБУ 1/2008 и предложенные отечественными исследователями, общий перечень которых представлен на рис. 3.3.

В отличие от крупных организаций руководитель малого предприятия обязан возложить ведение бухгалтерского учета:

- на главного бухгалтера и создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- на иное должностное лицо этого субъекта;
- заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета;
- а также может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

Физическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно соответствовать требованиям, установленным законом «О бухгалтерском учете» в статье 7, п. 4:

- иметь высшее профессиональное образование;
- иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учета и аудита – не менее пяти лет из последних семи календарных лет;
- не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.



Рис. 3.3. Организационно-технические элементы учетной политики

Юридическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно иметь не менее одного работника, отвечающего требованиям, установленным Федеральным законом «О бухгалтерском учете» в статье 7, п. 4, с которым заключен трудовой договор.

В случае, если индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, ведут бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», они сами организуют ведение бухгалтерского учета.

С целью рациональной организации работы бухгалтерии следует выбрать наиболее приемлемый способ для конкретного предприятия. Следовательно, необходимо выявить влияние различных факторов на выбор способа в организации работы бухгалтерии. Основным таким фактором является объем учетной работы, а объем учетной работы следует определять исходя из следующих критериев, каждый из которых влияет на выбор способа организации работы бухгалтерии (рис. 3.4).

Немаловажным фактором, влияющим на организацию работы бухгалтерии, является применение или неприменение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета.



Рис. 3.4. Факторы, влияющие на объем учетной работы

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не могут применять следующие экономические субъекты:

- организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- жилищные и жилищно-строительные кооперативы;
- кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);
- микрофинансовые организации;
- организации государственного сектора;
- политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;
- коллегии адвокатов;
- адвокатские бюро;
- юридические консультации;
- адвокатские палаты;
- нотариальные палаты;
- некоммерческие организации, включенные в предусмотренный п. 10 ст. 13.1 Федерального закона от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента [п. 5, ст. 6 закона №402-ФЗ].

Малое предприятие, применяющее упрощенные способы, имеет возможность самостоятельно избирать, какие упрощенные способы применять для ведения бухгалтерского учета (вне зависимости от применения других упрощенных способов). Выбор отдельных упрощенных способов осуществляется, как правило, исходя из условий хозяйствования, величины организации и других

соответствующих факторов. При этом необходимо исходить из требования ч. 1 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете», согласно которому бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем малого предприятия и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета в соответствии с п. 8 ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете»:

- «данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

- объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период».

Следующим элементом организационно-технического раздела учетной политики является рабочий план счетов бухгалтерского учета.

План счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов текущего бухгалтерского учета.

Рабочий план счетов малого предприятия формируется на основе типового плана счетов бухгалтерского учета главным бухгалтером или иным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета и утверждается лицом, ответственным за организацию бухгалтерского учета, т.е. руководителем. Кроме того, руководитель малого предприятия может сам сформировать рабочий план счетов малого предприятия, если ведет бухгалтерский учет лично.

В Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства Минфин Российской Федерации предлагает малым предприятиям, применяющим упрощенную форму бухгалтерского учета, руководствоваться рабочим планом счетов бухгалтерского учета, который позволяет вести учет капитала, обязательств и активов в регистрах бухгалтерского учета на основных (главных) счетах, которые выполняют кроме своих учетных задач также функции ряда других счетов, не вошедших в рекомендуемый рабочий план счетов, что является особенностью учета на малых предприятиях.

Малое предприятие может сократить количество счетов синтетического учета в рабочем плане счетов бухгалтерского учета по сравнению с Типовым планом счетов, на что указывает Минфин Российской Федерации в Информационном письме от 29.06.2016 г. № ПЗ-3/2016 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности», где сказано, что «организация, применяющая упрощенные способы, может сократить количество синтетических счетов в принимаемом ей рабочем плане счетов бухгалтерского учета по сравнению с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н», в частности, в рабочем плане счетов бухгалтерского учета могут применяться:

а) для учета производственных запасов счет 10 «Материалы» (вместо счетов 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме»);

б) для учета затрат, связанных с производством и продажей продукции (работ, услуг), счет 20 «Основное производство» (вместо счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), 44 «Расходы на продажу»;

в) для учета готовой продукции и товаров счет 41 «Товары» (вместо счетов 41 «Товары» и 43 «Готовая продукция»);

г) для учета денежных средств в банках счет 51 «Расчетные счета» (вместо счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути»);

д) для учета дебиторской и кредиторской задолженности счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (вместо счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»);

е) для учета капитала счет 80 «Уставный капитал» (вместо счетов 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал»);

ж) для учета финансовых результатов счет 99 «Прибыли и убытки» (вместо счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки») [п. 3 ПЗ-3/2016].

Наглядно счета представлены в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Упрощенный перечень счетов синтетического учета

Счета бухгалтерского учета из типового плана счетов	Сокращенное количество счетов, рекомендуемое МФ РФ в ПЗ-3/2016
07 «Оборудование к установке» 10 «Материалы»	10 «Материалы»
20 «Основное производство» 23 «Вспомогательное производство» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы» 28 «Брак в производстве»	20 «Основное производство»

Счета бухгалтерского учета из типового плана счетов	Сокращенное количество счетов, рекомендуемое МФ РФ в ПЗ-3/2016
29 «Обслуживающие производства и хозяйства» 44 «Расходы на продажу»	
41 «Товары» 43 «Готовая продукция»	41 «Товары»
51 «Расчетные счета» 52 «Валютные счета» 55 «Специальные счета в банках» 57 «Переводы в пути»	51 «Расчетные счета»
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» 75 «Расчеты с учредителями» 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 79 «Внутрихозяйственные расчеты»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
80 «Уставный капитал» 82 «Резервный капитал» 83 «Добавочный капитал»	80 «Уставный капитал»
90 «Продажи» 91 «Прочие доходы и расходы» 99 «Прибыли и убытки»	99 «Прибыли и убытки»

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» на малых предприятиях бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами. Не допускается ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых малым предприятием регистров бухгалтерского учета.

Эффективность ведения бухгалтерского учета на малом предприятии зависит от правильной организации работы с документами, являющимися письменным подтверждением факта совершения хозяйственной операции, поэтому следующий элемент учетной политики – формы первичных документов.

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;

– подписи лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Следует отметить, что с введением в действие Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению, поэтому в учетной политике следует утвердить формы первичных учетных документов, применяемые в деятельности малого предприятия. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемые в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, денежные документы).

Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. В случае, если индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, ведут бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», они сами организуют хранение документов бухгалтерского учета.

Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе или в виде электронного документа, подписанного электронной подписью, или составляется на бумажном носителе и в виде электронного документа.

В случае, если договором или законодательством Российской Федерации предусмотрено представление первичного учетного документа в государственный орган или другому юридическому лицу в бумажном виде, малое предприятие обязано за свой счет изготавливать на бумажном носителе копию первичного учетного документа, составленного в виде электронного документа.

Если первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются в соответствии с законодательством Российской Федерации, то копии изъятых документов, изготовленные в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в документы бухгалтерского учета.

В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Следует отметить, что лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, не несут ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни.

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

Малые предприятия в зависимости от характера и объема учетных операций могут вести бухгалтерский учет без использования регистров бухгалтерского учета имущества (простая форма) или с использованием таких регистров, следовательно, это элемент учетной политики.

Форма бухгалтерского учета без использования регистров бухгалтерского учета имущества (простая форма) предполагает регистрацию всех хозяйственных операций только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности. Книга (журнал) является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие активов у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность. Данная форма бухгалтерского учета рекомендована субъектам малого предпринимательства, совершающим незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющим производство продукции (работ, услуг), связанное с большими затратами материальных ресурсов.

Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества предполагает регистрацию фактов хозяйственной деятельности в комплекте упрощенных ведомостей, предназначенных для формирования информации для управленческих целей и составления бухгалтерской отчетности. Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов. Данная форма бухгалтерского учета рекомендована субъектам малого предпринимательства, осуществляющим производство продукции (работ, услуг) [разделы 4.1 и 4.2 приказа Минфина России от 21.12.1998 г. № 64н]

Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами, поэтому малому предприятию следует указать формы учетных регистров и реквизиты. Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- наименование регистра;
- наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление регистра бухгалтерского учета другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа изготавливать за свой счет на бумажном носителе копии регистра бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа.

В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации изымаются регистры бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, копии изъятых регистров, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в состав документов бухгалтерского учета.

Не допускаются пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета, регистрация мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета. В соответствии Федеральным законом № 402-ФЗ «под мнимым объектом бухгалтерского учета понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни), под притворным объектом бухгалтерского учета понимается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки)» [п. 2, ст. 10 закон № 402-ФЗ].

Не относятся к мнимым объектам бухгалтерского учета такие объекты как резервы, фонды, предусмотренные законодательством Российской Федерации, и расходы на их создание.

Технология обработки учетных данных и система применяемых регистров на малом предприятии зависят от форм и методов бухгалтерского учета. Для рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет использование наиболее совершенных способов и приемов группировки учетных данных, форм учетных регистров, оптимальное сочетание аналитического и синтетического учета и, в конечном счете, применение наиболее прогрессивных форм бухгалтерского учета, ориентированных на отчетность и налогообложение.

Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства предоставляют малым предприятиям право выбора в применении регистров бухгалтерского учета и, тем не менее, малые предприятия поставлены в ограниченные рамки, которые в той или иной степени влияют на использование в практической деятельности рекомендованных систем регистров бухгалтерского учета. Это явление объективно, оно вызвано

наличием самых разнообразных по своим особенностям малых предприятий. Вследствие этого, малые предприятия могут использовать регистры из других форм бухгалтерского учета не предусмотренные типовыми рекомендациями, в частности малые предприятия могут использовать регистры автоматизированной формы бухгалтерского учета. Актуальным для приложения, реализующего автоматизацию работы бухгалтерии, является удобный интерфейс, позволяющий создавать все основные типы документов, применяемые на предприятии. Однако это очень трудоемкий процесс для программистов. Поэтому создание собственных бухгалтерских приложений каждым малым предприятием в отдельности зачастую не является рентабельным. В этой связи широкое распространение получили специализированные бухгалтерские программы, облегчающие работу программистов по настройке и созданию бухгалтерских документов, регистров и форм отчетности. Малые предприятия могут применять для ведения бухгалтерского учета следующие программные продукты, основные из которых представлены в табл. 3.2.

Таблица 3.2

Примеры программных продуктов, применяемые на малых предприятиях

Программный продукт	Преимущества
«1С: Бухгалтерия»	Популярность этой программе обеспечили мощная реклама, развитая дилерская сеть, невысокая цена и грамотная маркетинговая стратегия. Основные возможности системы легко укладываются в схему: «проводка – главная книга – баланс». Этот программный продукт относится к подклассу инструментальных систем для квалифицированного бухгалтера малого предприятия, так как требует некоторой настройки для индивидуального пользования: можно перенастроить, изменить форму и алгоритм заполнения
«Парус»	Этот программный продукт предназначен для малых и средних предприятий различного профиля деятельности, так как позволяет автоматизировать не только бухгалтерский учет, но и финансово-хозяйственную деятельность предприятия
«БЭСТ»	Данная программа нацелена на торговлю, но обеспечивает автоматизацию всех основных участков учета на предприятии любого профиля. Интерфейс системы направлен на пользователя, благодаря чему, большинство настроек может быть выполнено самостоятельно пользователем, без привлечения специалистов фирмы – разработчика. Однако модификацию базовых модулей, приспособивая к специфике деятельности конкретного предприятия проводит фирма – разработчик. Это дорогостоящий процесс, вызывающий трудности сопровождения и обновления
«Дебет Плюс»	Бесплатную версию могут использовать как индивидуальные предприниматели, так и малые предприятия. Данный продукт позволяет осуществлять бухгалтерский учет на складе, включающий систему взаимодействия с клиентами. Также позволяет осуществлять учет заработной платы, основных средств и формировать бухгалтерский баланс
«Своя технология»	Это программный продукт для управленческого учета на малых и средних предприятиях. Основные возможности программы – склад-

Программный продукт	Преимущества
	ской учет материалов, товаров, продукции; учет и анализ продаж товаров, продукции, услуг; ведение взаиморасчетов с покупателями, поставщиками; учет движения денежных средств в кассе, по расчетным счетам, возможность загрузки данных из банк-клиента; оформление всех первичных документов, регистров, доступен ряд встроенных и дополнительных отчетов. Возможна выгрузка данных в программы бухучета
«GrossBee»	Система управления предприятием предназначена для комплексной автоматизации торговых и производственных предприятий различного масштаба: от корпораций до небольших компаний. Решает функции учета, планирования и анализа
Tria	Данный продукт основан на программном продукте – 1С Предприятие. Состоит из двух частей – платформы (запускаемого приложения) и базы данных. Ускорился процесс внесения изменений в конфигурацию, чем в 1С
«BC: Бухгалтерия»	Данный программный продукт предназначен для субъектов малого предпринимательства. Достоинством программы является ведение бухгалтерского учета при различных режимах налогообложения: общий, упрощенный, ЕНВД. Недостатком программного продукта является то, что без оплаты предоставляется только модуль «Бухгалтерия», все другие модули, например, «Зарплата и кадры», «Персоналифицированный учет» и др. платные

Первичные учетные документы на малых предприятиях могут служить для отражения и накопления информации в регистрах бухгалтерского учета и в дальнейшем для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также могут использоваться для внутренней бухгалтерской отчетности. Если информация в первичных документах не удовлетворяет требованиям управленческого учета, то по необходимости малое предприятие в целях управления и для внутренней бухгалтерской отчетности может разработать формы документов для внутренней отчетности с реквизитами, удовлетворяющими заинтересованных пользователей внутренней информации и утвердить приказом к учетной политике для целей бухгалтерского учета. Прописать в положении об учетной политике для целей бухгалтерского учета в организационно-технической части применение данных документов следующего содержания, например, «Утвердить следующие формы первичных учетных документов, применяемые для оформления хозяйственных операций для внутренней бухгалтерской отчетности (перечислить их по наименованиям)», а образцы форм первичных учетных документов привести в приложении к учетной политике.

Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни для внутренних управленческих целей, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов заинтересованным пользователям внутренней информации, а также несет ответственность за достоверность этих данных.

Для обеспечения производительной работы бухгалтеров малого предприятия необходима не только оптимизация содержания первичных доку-

ментов, но и упорядочение документооборота, поэтому следующим элементом учетной политики являются правила документооборота и технология обработки учетной информации.

Оптимизация документооборота позволяет установить количество необходимых документов и число работников, которые обращаются с данными документами. С целью рациональной организации документооборота разрабатывают графики движения документов.

В отличие от крупных предприятий, где документы проходят через множество структурных подразделений, на малых предприятиях нет большого числа исполнителей, а, следовательно, схема движения документов будет значительно короче и проще, чем в крупных организациях. Кроме того, на график документооборота могут влиять такие факторы как форма счетоводства, объемы и виды деятельности, поэтому невозможно сформулировать какие-либо унифицированные требования или правила по организации документооборота для всех малых предприятий, но при составлении должны быть соблюдены общие требования (рис. 3.5).

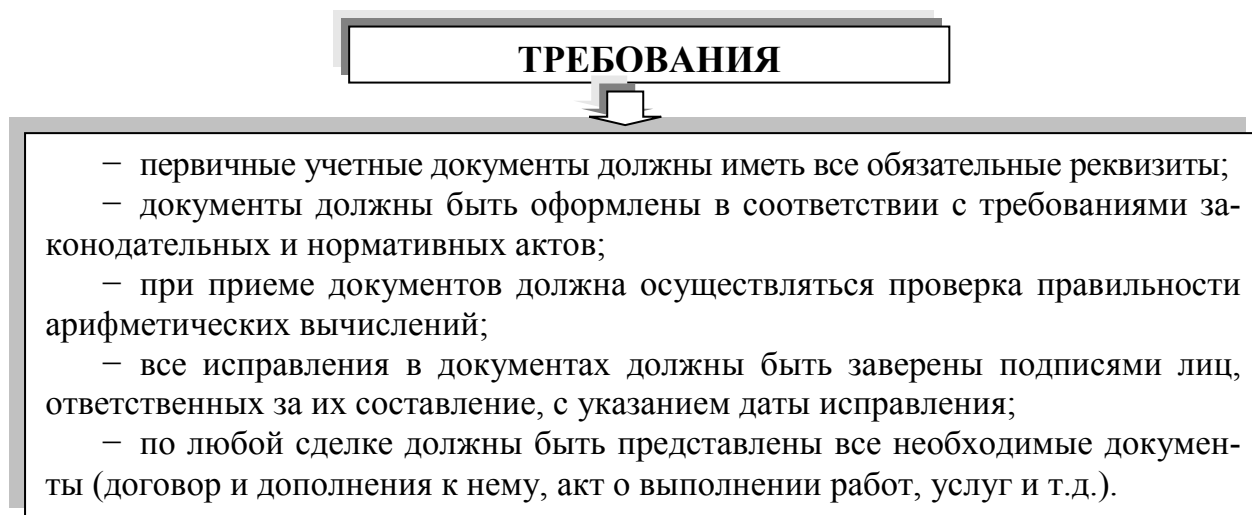


Рис. 3.5. Требования по организации документооборота

Несоблюдение выше названных требований может привести к более продолжительному периоду времени продвижения первичных документов и как следствие – несвоевременная обработка первичных учетных документов и несвоевременное составление отчетности.

Следующим элементом учетной политики является порядок проведения инвентаризации. Инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учета позволяет через проверку в натуральном выражении различных видов активов, например, материальных ценностей, денежных средств и финансовых обязательств выявить их фактическое состояние. Инвентаризация или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности и допущенные потери, хищения, недостатки. При помощи инвентаризации осуществляется контроль за сохранностью материально-производственных запасов, денежных средств и других активов, проверяется полнота и достоверность данных бух-

галтерского учета и отчетности. Инвентаризация позволяет обеспечить соответствие данных бухгалтерского учета об имуществе и обязательствах их фактическому состоянию.

Таким образом, инвентаризации могут и должны быть подвергнуты все активы и обязательства малого предприятия, независимо от того, перечислены ли они или не перечислены в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина Российской Федерации № 49.

При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются малым предприятием в учетной политике, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.

Порядок проведения инвентаризации подразумевает количество инвентаризаций в отчетном году, дату их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой инвентаризации.

Инвентаризация – это не просто составление описи, но важнейшая контрольно-измерительная процедура, позволяющая уточнить, а иногда и установить оценку произошедших фактов хозяйственной жизни. Но при этом сама инвентаризация может считаться фактом хозяйственной жизни, а соответственно ее результаты, в соответствии с требованиями закона «О бухгалтерском учете» должны найти отражение в бухгалтерском учете малого предприятия.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Исходя из предписаний Федерального закона «О бухгалтерском учете» любой экономический субъект, в том числе и малое предприятие обязано организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, поэтому в учетной политике следует прописать порядок проверки элементов системы внутреннего контроля.

Следует также отметить, что экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако за исключением случаев, когда руководитель малого предприятия принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя.

Малые предприятия, исходя из характерных особенностей деятельности, в учетной политике могут отражать и прочие элементы. В качестве прочего

элемента учетной политики может выступать такой элемент как внутренняя отчетность.

Целью составления внутренней отчетности является удовлетворение информационных потребностей внутрифирменного управления путем предоставления стоимостных и натуральных данных, позволяющих оценивать и контролировать, прогнозировать, планировать отдельные направления деятельности малого предприятия.

В зависимости от цели составления отчетности следует определить содержание, формы, периодичность и сроки представления внутренней отчетности.

3.4. Упражнения

1. Верно ли утверждение, что руководитель малого предприятия самостоятельно утверждает формы первичных документов и регистров для ведения бухгалтерского учета?

ТЕСТЫ
НА ЗНАНИЕ

- а) да;
- б) нет;
- в) да, но в некоторых случаях, предусмотренных ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Какое требование должно соблюдаться в первую очередь при формировании учетной политики малого предприятия:

- а) полноты;
- б) рациональности;
- в) непротиворечивости.

3. Если в бухгалтерском законодательстве РФ не определен способ отражения в учете нестандартной операции, то бухгалтер малого предприятия вправе:

- а) разработать схему отражения самостоятельно;
- б) не отражать операцию в бухгалтерском учете;
- в) применить опыт международных стандартов.

4. Факторы, влияющие на выбор способа организации работы бухгалтерии малого предприятия:

- а) правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- б) рабочий план счетов;
- в) объем учетной работы.

5. К организационно-техническим элементам учетной политики малого предприятия относятся:

- а) формы и регистры бухгалтерского учета;
- б) отнесение объектов к основным или оборотным активам;
- в) правила оценки незавершенного производства.

1. Регулирование бухгалтерского учета в субъектах малого предпринимательства.

2. Факторы, влияющие на выбор и обоснование учетной политики на малых предприятиях.

3. Критерии, влияющие на объем учетной работы.

4. Упрощенный перечень счетов синтетического учета.

5. Требования и допущения при формировании учетной политики.

ЗАДАНИЕ
НА ПОНИМАНИЕ

Распределить законодательно-нормативные документы, применяемые субъектами малого предпринимательства в своей деятельности, по строкам следующей таблицы (табл. 3.3).

ЗАДАНИЕ
НА УМЕНИЕ

Таблица 3.3

Регулирование бухгалтерского учета на малых предприятиях

Регулирование	Общие документы, применяемые экономическими субъектами, в том числе малыми предприятиями	Специфические документы, применяемые субъектами малого предпринимательства
Законодательство по бухгалтерскому учету		
Федеральные стандарты		
Отраслевые стандарты		
Рекомендации в области бухгалтерского учета		
Стандарты экономического субъекта		

4. ОСОБЕННОСТИ МЕТОДИКИ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СУБЪЕКТАХ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

ЦЕЛИ ТЕМЫ

1. Изучить нормативные документы, регулирующие методический аспект ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях.
2. Рассмотреть особенности методики учета активов малых предприятий.
3. Показать способы учета капитала и обязательств малых предприятий.

Нормативные документы:

1. ПБУ 1/2008 – ПБУ 24/2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions>.
2. Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности : информация Минфина РФ от 29.06.2016 г. № ПЗ-3/2016.
3. Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности : утв. Решением Президентского совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» от 25.04.2013 г. № 4/13.
4. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства : утв. приказом Минфина РФ от 21.12.1998 г. № 64н.

4.1. Нормативное регулирование методики ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях

Методика ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях отражается в учетной политике конкретного экономического субъекта. Согласно положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» к способам ведения бухгалтерского учета в части методики относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов. Исходя из этого, методика ведения конкретного объекта учета утверждается в учетной политике малого предприятия на основе положений по бухгалтерскому учету, регулирующих конкретные объекты учета.

Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику в части методического аспекта, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами, рекомендациями в области бухгалтерского учета.

ЦЕЛЬ 1

Рассмотреть регулирование методического аспекта учета на малых предприятиях

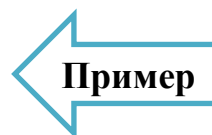
Действующая система нормативного регулирования различных объектов бухгалтерского учета предусматривает одновариантные или многовариантные способы отражения фактов хозяйственной жизни. Многовариантные способы отражения того или иного объекта бухгалтерского учета являются составляющей учетной политики в части методики ведения учета, в то время как одновариантные способы бухгалтерского учета не являются элементом учетной политики.

Выбор одного из предлагаемых нормативными документами вариантов методики конкретных фактов хозяйственной жизни, самостоятельная разработка способов ведения учета и обоснование отступлений от предписаний нормативных документов составляют методический раздел учетной политики малого предприятия.

Если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Методический раздел учетной политики малого предприятия формируется на основе нормативных документов по бухгалтерскому учету – на основе стандартов, однако следует отметить, что малые предприятия могут при формировании учетной политики и ведении бухгалтерского учета применять не все положения по бухгалтерскому учету. Так малым предприятиям, в том числе микропредприятиям, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, разрешено не применять ряд положений по бухгалтерскому учету.

Малые предприятия, в том числе и микропредприятия, вправе не применять ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах», ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам», ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».



Так в ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», в п. 2.1 прописано, что «Настоящее Положение может не применяться организациями, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность». Аналогичную запись можно проследить по всем другим ПБУ.

Микропредприятия и некоммерческие организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, при формировании учетной политики вправе предусмотреть ведение бухгалтерского учета без применения двойной записи, т.е. по простой системе.

4.2. Особенности ведения бухгалтерского учета внеоборотных активов малых предприятий

Для более полного и детального представления об организации бухгалтерского учета активов на малом предприятии необходимо представить их методический аспект ведения бухгалтерского учета.

ЦЕЛЬ 2
Рассмотреть методику учета внеоборотных активов

К внеоборотным активам малых предприятий относятся: основные средства, нематериальные активы, вложения во внеоборотные активы, оборудование к установке, финансовые вложения и др.

Воспроизводство долгосрочных активов относится к сложным хозяйственным процессам и отражается в бухгалтерском учете как совокупность затрат и результатов. Затраты в процессе вложений во внеоборотные активы (капитальные вложения) очень разнообразны к ним относятся затраты на проектирование, строительство и реконструкцию объектов, приобретение и монтаж оборудования, на покупку готовых объектов основных средств, нематериальных активов и т. д.

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах предусматривается положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).

В соответствии с п. 5 ПБУ 6/01 к основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты. Также в составе основных средств учитываются: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Следует отметить, что основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете в составе доходных вложений в материальные ценности.

К основным средствам относятся активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в п. 4 ПБУ 6/01:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Кроме того, к основным средствам относятся активы стоимостью более 40 000 р. за единицу.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных у поставщиков за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации для малых предприятий.

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Малые предприятия, применяющие упрощенные способы, могут определять первоначальную стоимость основных средств, приобретенных за плату у поставщиков, исходя из составляющих, представленных на рис. 4.1.

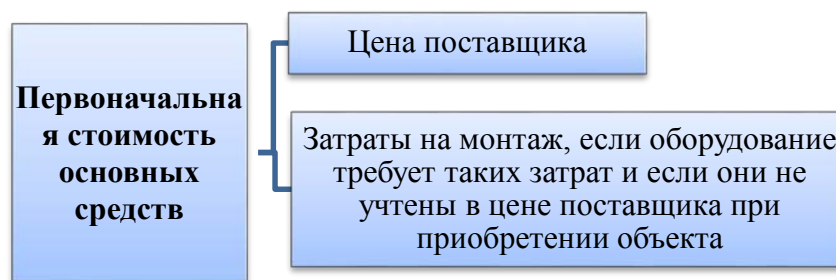


Рис. 4.1. Состав первоначальной стоимости основных средств при приобретении у поставщиков

Малые предприятия, применяющие упрощенные способы, могут определять первоначальную стоимость основных средств при их сооружении (изготовлении) в сумме, уплаченной по договорам строительного подряда и иным договорам, заключенным с целью сооружения (изготовления) основных средств.

При этом иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, включаются в состав расходов по обычным видам деятельности в полной сумме в том периоде, в котором они были понесены, что является особенностью при формировании первоначальной стоимости основных средств (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств субъектов малого предпринимательства

При формировании учетной политики следует указать на применение упрощенных способов ведения учета, следовательно, отметить порядок формирования первоначальной стоимости основных средств, ее состав.

Основные средства, принятые к учету учитываются на счете 01 «Основные средства», счет активный. К счету 01 «Основные средства» открывается субсчет 1 «Основные средства в эксплуатации».

Д 01/1 К 08/4 – приняты к учету полученные по договору купли-продажи объекты основных средств.

Принятие к учету объектов основных средств осуществляется на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств.

Бухгалтерские записи по учету поступления основных средств по договору от поставщика (с учетом положений п. 8.1 ПБУ 6/01) отражены в табл. 4.1.

Таблица 4.1

Бухгалтерский учет поступления основных средств по договору от поставщика

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Поступили от поставщика основные средства, не требующие монтажа	08/4	60
2	Отражен НДС по поступившим основным средствам	19	60
3	Отражены транспортные расходы по доставке основных средств	20	60
4	Отражен НДС по транспортным расходам	19	60
5	Отражены иные затраты, связанные с приобретением объектов основных средств	20	60,71,76...
6	Приняты к учету основные средства по первоначальной стоимости	01/1	08/4
7	Принят к вычету НДС по поступившим ценностям	68	19

Бухгалтерские записи по учету поступления оборудования, требующего монтажа, отражены в табл. 4.2.

Таблица 4.2

Бухгалтерский учет поступления оборудования, требующего монтажа

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Поступило от поставщика оборудование, требующее монтажа	07	60
2	Отражен НДС по поступившему оборудованию	19	60
3	Отражены транспортные расходы по доставке оборудования	20	60
4	Отражен НДС по транспортным расходам	19	60

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
5	Отражены иные затраты, связанные с приобретением объекта основных средств	20	70, 69, 71, 76 ...
6	Оборудование передано в монтаж	08/СМР	07
7	Отражены затраты по монтажу оборудования, осуществленного хозяйственным или подрядным способом	08/СМР	10, 70, 69, 60, 76 ...
8	Отражен НДС по монтажным работам, выполненным подрядным способом	19	60
9	Принято к учету оборудование по первоначальной стоимости	01/1	08/СМР
10	Принят к вычету НДС по поступившим ценностям	68	19

Исходя из данных табл. 4.2 следует, что перевод оборудования в монтаж и затраты на монтаж могут быть отражены на отдельном субсчете «Строительно-монтажные работы», открытом для счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

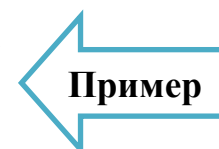
Результат процесса вложений во внеоборотные активы – это процесс приобретения основных средств, нематериальных активов на рынке товаров и недвижимости или их возведения, а также модернизации, реконструкции действующих объектов.

Большую часть новых зданий, сооружений и других основных средств малое предприятие возводит или проводит их реконструкцию и модернизацию подрядным способом. В этом случае предприятие оставляет за собой все заботы по приобретению и подготовке участка земли под строительство; обеспечение объекта оборудованием, соответствующим планируемой технологии; контроль за ходом инвестиций, принятие и оплату счетов подрядчиков; учет капитальных вложений в соответствии с проектно-сметными расчетами, определение первоначальной стоимости готового к эксплуатации объекта.

При подрядном способе строительства затраты на строительные, монтажные, буровые, проектно-изыскательские работы учитываются у исполнителей этих работ, а малое предприятие как заказчик принимает счета за законченные и предъявленные к оплате работы по договорной стоимости в разрезе подрядчиков.

Геодезическая организация предъявила счет за буровые работы для устройства скважин технического водоснабжения на сумму 300 тысяч рублей:

Д 08/3 К 60 – принят к оплате счет геодезической организации за буровые работы для устройства скважин технического водоснабжения на сумму 300 000 р.



Бухгалтерские записи по учету поступления основных средств в результате строительства отражены в табл. 4.3.

Таблица 4.3

**Бухгалтерские записи по учету поступления основных средств
в результате строительства**

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
Строительство подрядным способом			
1	Отражена стоимость строительных работ, полученных от подрядчика	08/4	60
2	Отражен НДС по поступившим основным средствам	19	60
3	Отражены иные затраты, связанные со строительством объекта основных средств	20	70, 69, 60, 71, 76 ...
4	Введены основные средства в эксплуатацию	01	08/4
5	Принят к вычету НДС по поступившим ценностям	68	19
Строительство хозяйственным способом			
6	Списаны строительные материалы на строительство объекта основных средств	08/3	10/8
7	Начислена заработная плата рабочих, связанных со строительством	08/3	70
8	Начислены страховые взносы от суммы начисленной заработной платы	08/3	69
9	Отражены иные затраты, связанные со строительством объекта основных средств	08/3	60, 71, 76 ...
10	Приняты к учету основные средства по первоначальной стоимости	01/1	08/3

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) организация может переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

Решение о переоценке объектов основных средств следует закрепить в учетной политике. При принятии решения о переоценке объектов основных средств необходимо в учетной политике закрепить метод переоценки.

При принятии положительного решения о переоценке следует учитывать, что в последующем основные средства переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

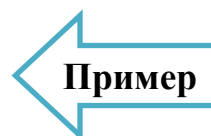
Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

Организации, применяющие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, могут принять решение не проводить переоценку основных средств [п. 15 ПБУ 6/01].

Стоимость объектов основных средств, находящихся в собственности организации, погашается путем начисления амортизации. Однако не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются.

По таким объектам, как земельные участки, объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам, музейным коллекциям, амортизация не начисляется.



Также следует отметить, что по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По таким объектам на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов [п. 18 ПБУ 6/01]:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств в течение отчетного года отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 02 «Амортизация основных средств» ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы (табл. 4.4).

Таблица 4.4

Бухгалтерский учет начисления амортизации основных средств

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Начислена амортизация основных средств за отчетный период	20, 26, 44, 91/2	02

В соответствии с п. 19 ПБУ 6/01 малые предприятия, применяющие упрощенные способы, могут начислять годовую сумму амортизации основных средств единовременно по состоянию на 31 декабря отчетного года либо периодически в течение отчетного года за периоды. Исходя из этого, малому предприятию следует определить период начисления амортизации и зафиксировать в учетной политике.

В отличие от крупных организаций следует отметить, что малые предприятия, применяющие упрощенные способы, могут начислять амортизацию производственного и хозяйственного инвентаря единовременно в размере первоначальной стоимости таких объектов при их принятии к бухгалтерскому учету.

Начисление амортизации по основным средствам не приостанавливается в течение всего срока полезного использования объекта, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся в качестве прочих доходов и расходов.

При выбытии основных средств к 01 счету открывается субсчет 2 «Выбытие основных средств». По продаже объектов основных средств в учете составляются следующие записи, представленные в табл. 4.5.

Таблица 4.5

Бухгалтерский учет продажи основных средств

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Списана первоначальная стоимость основных средств	01/2	01/1
2	Списана начисленная амортизация по основным средствам	02	01/2
3	Списана остаточная стоимость основных средств	91/2	01/2
4	Предъявлен счет покупателям за основные средства по договорной цене	62	91/1

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
5	Отражены затраты, связанные с продажей объекта основных средств	91/2	70, 69, 71, 76 ...
6	Выявлен финансовый результат от продажи основных средств:		
	прибыль убыток	91/9 99	99 91/9

Списание объектов вследствие морального износа производится на основании акта о списании объекта основных средств, учет которых представлен в табл. 4.6.

Таблица 4.6

Бухгалтерский учет списания основных средств

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Списана первоначальная стоимость основных средств	01/2	01/1
2	Списана начисленная амортизация по основным средствам	02	01/2
3	Списана остаточная стоимость основных средств	91/2	01/2
4	Отражены затраты, связанные с выбытием объекта основных средств	91/2	70, 69, 71, 76 ...
5	Приняты материалы, полученные от списания объекта основных средств по текущей рыночной стоимости (лом, запасные части и т.п.)	10	91/1
6	Выявлен финансовый результат от списания основных средств:		
	прибыль убыток	91/9 99	99 91/9

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации об объектах нематериальных активов предусматривается положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007).

В соответствии с п. 3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» к нематериальным активам относят имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем;
- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат ин-

теллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.);

- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

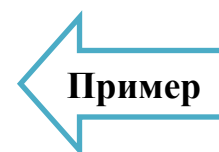
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев;

- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

При выполнении перечисленных выше условий, к нематериальным активам относятся: произведения науки, литературы и искусства; исключительное авторское право на программы для электронных вычислительных машин, базы данных; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания; деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).



Малые предприятия, имеющие право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, могут признавать расходы на приобретение (создание) объектов, которые подлежат принятию к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления [п. 3.1 ПБУ 14/2007].

Таким образом, малые предприятия вправе выбрать, полностью признавать расходы на приобретение (создание) нематериальных активов в составе расходов по обычной деятельности и не принимать на бухгалтерский баланс, то есть не иметь объекта «нематериальные активы», либо учитывать расходы по приобретению (созданию) нематериальных активов в общем порядке, предусмотренном для организаций, не применяющих упрощенные способы учета (рис. 4.3).

Вариант признания расходов на приобретение (создание) нематериальных активов малые предприятия устанавливают в учетной политике.

Малое предприятие может не проводить переоценку нематериальных активов для целей бухгалтерского учета [п. 17 ПБУ 14/2007], а может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов, – это элемент учетной политики. Кроме того, малые предприятия, применяющие упрощенные способы ведения учета, могут не отражать обесценение нематериальных активов в бухгалтерском учете [п. 22 ПБУ 14/2007].

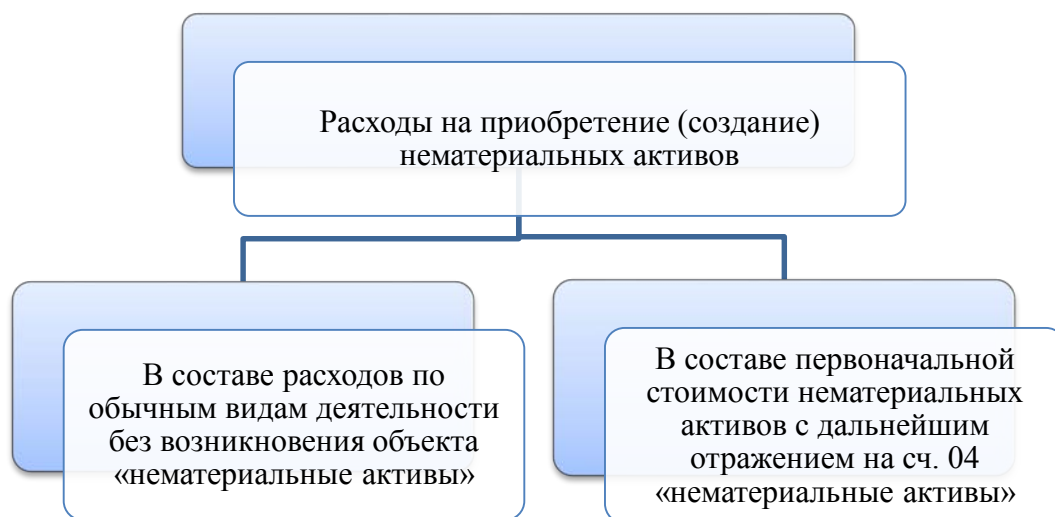


Рис. 4.3. Порядок признания расходов на приобретение (создание) нематериальных активов субъектами малого предпринимательства

Нематериальные активы могут поступать в результате:

- приобретения;
- создания своими силами и с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе;
- другие.

Приобретение объектов нематериальных активов осуществляется на основании авторских, лицензионных и других видов гражданско-правовых договоров.

Синтетический учет объектов нематериальных активов ведется на счете 04 «Нематериальные активы». Счет 04 применяемый самостоятельно, активный, ресурсный, имущественный, основной, немонетарного имущества. Счет 04 предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности.

В общем случае принятие объекта нематериального актива к учету отражается бухгалтерской записью: Д 04 К 08/5.

Бухгалтерские записи по приобретению нематериальных активов с учетом положений п. 3.1 ПБУ 14/2007 отражены в табл. 4.7.

Таблица 4.7

Бухгалтерский учет по отражению расходов на приобретение (создание) нематериальных активов

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражены суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности правообладателю	20	60
2	Отражены суммы вознаграждения, уплачиваемого посреднической организации, через которую приобретен нематериальный актив	20	60, 76

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
3	Отражены информационные, консультационные услуги, связанные с приобретением объекта	20	60, 76
4	Отражены суммы, уплачиваемые за выполнение работ по заказам, договорам подряда и иным подобным договорам	20	60
5	Отражен НДС по поступившим ценностям	19	60
6	Отражены расходы на оплату труда работников, занятых созданием объектов нематериальных активов	20	70
7	Начислены страховые взносы от заработной платы работников, занятых созданием объектов нематериальных активов	20	69
8	Отражены иные расходы, непосредственно связанные с приобретением (созданием) нематериальных активов	20	71, 76 ...

При принятии нематериального актива к бухгалтерского учету организация определяет срок его полезного использования.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования и по таким объектам амортизация не начисляется. Также по нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Способ следует закрепить в учетной политике.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 05 «Амортизация нематериальных активов» – это счет пассивный, регулирующий, контрарный, контрактивный. Бухгалтерские записи по начислению амортизации представлены в табл. 4.8.

Таблица 4.8

Бухгалтерский учет начисления амортизации нематериальных активов

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Начислена амортизация нематериальных активов за отчетный период	20, 26, 44, 91/2	05

Согласно п. 34 ПБУ 14/2007 стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие нематериального актива имеет место в случае: прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации; передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации; перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив); прекращения использования вследствие морального износа; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи активов при их инвентаризации; в иных случаях.

По установленному порядку все операции по списанию нематериального актива учитываются на счете 04.

При выбытии нематериального актива вся сумма накопленной амортизации списывается бухгалтерской записью:

Д 05 К 04 – списывается сумма накопленной амортизации.

Если объект нематериального актива выбывает до полного погашения его первоначальной стоимости, то остаточная стоимость относится на счет 91/2 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»:

Д 91/2 К 04 – списывается остаточная стоимость нематериального актива.

Малое предприятие может передать объект нематериального актива в качестве вклада в уставный капитал другой организации, бухгалтерские записи которых представлены в табл. 4.9.

Таблица 4.9

Бухгалтерский учет выбытия нематериального актива
в счет вклада в уставный капитал

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Списана амортизация по нематериальному активу, внесенному в счет вклада в уставный капитал	05	04
2	Списана остаточная стоимость по нематериальному активу, внесенному в счет вклада в уставный капитал	76	04
3	Передан нематериальный актив в счет вклада в уставный капитал	58/1	76

Правообладатель может передавать сторонним организациям право на использование объектов интеллектуальной собственности на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров. Исключение: право пользования наименованием места происхождения товара.

Нематериальные активы, предоставленные правообладателем (лицензиаром) в пользование (при сохранении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации), не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у правообладателя (лицензиара).

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится правообладателем (лицензиаром).

Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются пользователем (лицензиатом) на забалансовом счете (планом счетов предусмотрен счет 012) в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.

В составе вложений во внеоборотные активы отражаются расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР). Расходы на НИОКР учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». В течение отчетного периода списание расходов на НИОКР на расходы по обычным видам деятельности осуществляется равномерно в размере 1/12 годовой суммы независимо от метода списания расходов.

В соответствии с п. 14 ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» малые предприятия вправе признавать расходы по НИОКР в составе расходов по обычным видам деятельности полностью по мере их осуществления.

К внеоборотным активам также относятся финансовые вложения, сроком использования свыше 12 мес.

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» к финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги; ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций; предоставленные другим организациям займы; депозитные вклады в кредитных организациях; дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования; вклады организации-товарища по договору простого товарищества и пр.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

При приобретении финансовых вложений за плату у других юридических и физических лиц первоначальная стоимость рассчитывается путем суммирования всех фактически произведенных при этом затрат, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, когда согласно законодательству такие налоги включаются в первоначальную стоимость). Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов;

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;

– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений, например, услуги инвестиционного консультанта и вознаграждение инвестиционному посреднику (брокеру), через которого приобретен актив.

В случае несущественности величины затрат (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) на приобретение таких финансовых вложений, как ценные бумаги, по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, такие затраты организация вправе признавать прочими расходами организации в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету указанные ценные бумаги.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

– первая группа – финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, корректировать можно ежемесячно или ежеквартально с отнесением разницы в прочие доходы и расходы.

– вторая группа – финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется, отражаются по первоначальной стоимости.

Малые предприятия в соответствии с п.19 ПБУ 19/02 могут осуществлять последующую оценку всех финансовых вложений в порядке, установленном для финансовых вложений, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется, т.е. по первоначальной стоимости.

Устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, признается обесценением финансовых вложений. В этом случае на основе расчета организации определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

Организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений:

Д 91/2 К 59 – образован резерв под обесценение финансовых вложений.

Однако в соответствии с п. 19 ПБУ 19/02 организации, применяющие упрощенные способы, могут принять решение не отражать обесценение финансовых вложений в учете, когда расчет величины обесценения затруднителен.

4.3. Особенности методики учета оборотных активов

К оборотным активам малых предприятий относятся: материалы, готовая продукция, товары, денежные средства, финансовые вложения и др.

ЦЕЛЬ 3
Рассмотреть методику учета оборотных активов

Учет материалов, готовой продукции, товаров регулируется ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», разработанным в соответствии с действующим международным стандартом финансовой отчетности «Материально-производственные запасы».

Материально-производственные запасы (МПЗ) – часть имущества (оборотных активов), используемая:

- в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- для продажи;
- для управленческих нужд организации.

Также к МПЗ относятся готовая продукция и товары.

Для правильной организации учета материалов необходима их классификация по определенным признакам:

1) по назначению и роли в процессе производства (различают сырье и материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали, топливо, тара, запасные части, прочие материалы, материалы, переданные в переработку на сторону, строительные материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности, спецоснастка и спецодежда). Этот признак классификации используется для организации бухгалтерского учета материалов, т.е., на каждую группу материалов открывается отдельный субсчет;

2) по техническим свойствам (группы, подгруппы, наименования и т.п.). Этот признак классификации используется для организации аналитического учета материалов, где каждому наименованию присваивается номенклатурный номер.

МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая исчисляется в зависимости от источника их поступления.

При приобретении МПЗ за плату у других организаций фактической себестоимостью считаются фактические затраты на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов в соответствии с ПБУ «Учет материально-производственных запасов».

Фактическими затратами на приобретение могут быть:

- суммы, уплачиваемые поставщикам в соответствии с договором;
- суммы, уплачиваемые другим организациям за информационно-консультационные услуги, связанные с приобретением запасов;
- таможенные пошлины и иные платежи; невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с поступлением каждой единицы запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посредническим (снабженческим, внешнеторговым и т.п.) организациям;

- затраты по заготовлению и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию грузов, затраты по оплате процентов по коммерческому кредиту;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

При изготовлении различных видов материалов собственными силами организации фактическая себестоимость определяется в размере фактических затрат на производство соответствующего вида продукции в соответствии с действующим порядком формирования себестоимости.

Малые предприятия, применяющие упрощенные способы, могут оценивать приобретенные МПЗ по цене поставщика [п. 13.1 ПБУ 5/01]. Все иные затраты, связанные с приобретением МПЗ, включаются в состав расходов по обычным видам деятельности полностью в том периоде, когда были понесены (рис. 4.4).



Рис. 4.4. Порядок формирования фактической себестоимости МПЗ субъектов малого предпринимательства

При этом микропредприятия вправе полностью признавать стоимость сырья, материалов, товаров, затрат на производство и подготовку к продаже готовой продукции и товаров в составе расходов по обычным видам деятельности по мере приобретения (осуществления) [п. 13.2 ПБУ 5/01].

Другие предприятия, которые имеют право вести учет в упрощенном порядке, могут признавать вышеуказанные затраты полностью в составе расходов по обычным видам деятельности, если характер деятельности организации не предполагает наличие существенных остатков МПЗ.

Существует льгота для малых предприятий в части МПЗ, предназначенных для управленческих нужд. В частности, такие организации вправе признавать расходы на приобретение МПЗ для управленческих нужд полностью в составе расходов по обычным видам деятельности по мере их приобретения (осуществления) [п. 13.3 ПБУ 5/01].

Бухгалтерские записи по учету поступления материалов от поставщика (с учетом положений п. 13.1 ПБУ 5/01) отражены в табл. 4.10.

Таблица 4.10

Бухгалтерский учет поступления материалов

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Поступили от поставщика материалы	10	60
2	Отражен НДС по поступившим материалам	19	60
3	Отражены транспортные расходы по доставке материалов	20	60
4	Отражен НДС по транспортным расходам	19	60
5	Отражены иные затраты, связанные с приобретением материалов	20	60, 71, 76 ...
6	Принят к вычету НДС по поступившим ценностям	68	19

Вариант учета приобретения материально-производственных запасов вытекает из способа их оценки при принятии к учету.

Вариант с применением счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» целесообразно в практике учета тех малых предприятий, которые имеют сложную структуру балансовой стоимости приобретенных материалов, имеют интенсивный материальный поток от различных поставщиков из разных регионов страны с различными транспортно-заготовительными расходами. Однако при этом варианте необходимо разработать систему учетных цен по каждому виду или группе материально-производственных запасов, что в значительной степени увеличивает трудоемкость учета процесса приобретения.

По дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в зависимости от источника поступления отражается фактическая себестоимость МПЗ, на которые малому предприятию перешло право собственности, и поступили расчетные документы поставщиков. На фактически поступившие на склад материально-производственные запасы производится запись по дебету счета 10 «Материалы» (по субсчетам) и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» по учетным ценам. Путем сопоставления оборотов по дебету и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» определяется отклонение фактической себестоимости от стоимости материалов по учетным ценам. Выявленную сумму разницы в конце месяца списывают на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Накопленные на

счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» суммы разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов списываются в дебет счетов учета затрат на производство или других счетов в зависимости от использования, при этом разрешается сумму отклонений списывать полностью, если процент отклонений составляет до 10 %.

Если же малое предприятие работает с однородными поставщиками преимущественно на условиях предварительной оплаты, при этом договор поставки исключает возможность изменения цен, а расходы, связанные с приобретением незначительны, то применение первого варианта на малых предприятиях лишь увеличит документооборот и предпочтительным становится вариант организации учета приобретения материалов с использованием счета 10 «Материалы». Поступление материалов отражается по дебету счета 10 «Материалы» по соответствующим субсчетам и кредиту различных счетов в зависимости от источника поступления. На сумму расходов, связанных с заготовкой и доставкой материалов производятся аналогичные записи, что и по поступлению материалов: по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и другие в зависимости от характера расходов. Таким образом, на счете 10 «Материалы» формируется фактическая себестоимость поступивших материально-производственных запасов. Этот вариант технически проще, но применяется только тогда, когда к моменту получения материально-производственных запасов уже известны все документально подтвержденные составляющие фактической себестоимости.

Если возникают транспортные расходы после принятия к учету материалов, то малым предприятиям, производящим продукцию, целесообразно применять следующий вариант отражения: поступившие МПЗ следует отражать на счете 10 «Материалы», а расходы, связанные с приобретением следует отражать на счете 10 «Транспортно-заготовительные расходы» с последующим списанием в зависимости от направления использования.

Таким образом, в настоящее время существует несколько вариантов учета поступления материалов. Выбор конкретного варианта – элемент учетной политики.

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО).

Способ оценки материально-производственных запасов по средней себестоимости является традиционным для отечественной учетной практики. Это обусловлено тем, что номенклатура материальных ценностей, используемых малыми предприятиями обычно невелика, а размер оборотных активов не позволяет создавать значительные запасы. Более того, это единственный способ оценки материально-производственных запасов, который рекомендован малым предприятиям Типовыми рекомендациями № 64н.

МПЗ, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество (либо их текущая рыночная стоимость снизилась), отражаются в бухгалтерском балансе на отчетную дату за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Однако малым предприятиям дано право не создавать резерв под снижение стоимости материальных ценностей [п. 25 ПБУ 5/01].

Одним из объектов оборотных активов являются затраты на производство (для производственных организаций) и расходы на продажу (для торговых организаций).

Традиционный вариант учета затрат предусматривает подразделение затрат на прямые и косвенные и подсчет полной себестоимости продукции (работ, услуг). В случае расчета усеченной (ограниченной) производственной себестоимости предусматривается деление затрат на условно-переменные и условно-постоянные, списание условно-постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли.

В соответствии с п. 21 ПЗ-3/2016 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности» организации, применяющие упрощенные способы, вправе признавать коммерческие и управленческие расходы полностью в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Производственные предприятия вправе общехозяйственные расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списывать в полной сумме в дебет счета 90 «Продажи».

Бухгалтерские записи по отражению и списанию общехозяйственных расходов представлены в табл. 4.11.

Таблица 4.11

Бухгалтерский учет общехозяйственных расходов

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражена стоимость материалов, списанных на управленческие нужды	26	10
2	Отражена стоимость материалов, предназначенных для управленческих нужд, при их приобретении (с учетом п. 13.3 ПБУ 5/01)	26	60
3	Начислена заработная плата административно-управленческому персоналу	26	70
4	Начислены страховые взносы от заработной платы административно-управленческого персонала	26	69
5	Начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения	26	02
6	Начислена амортизация нематериальных активов общехозяйственного назначения	26	05
7	Отражены иные общехозяйственные расходы	26	60, 71, 76 ...
8	Списаны общехозяйственные расходы полностью в себестоимость проданной продукции (работ, услуг)	90/2	26

Таким образом, малые предприятия имеют возможность выбрать один из вариантов построения учета затрат на производство и выбор закрепить в учетной политике.

Однако пункт 3 ПЗ-3/2016 рекомендует затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), отражаемые согласно типовому плану счетов бухгалтерского учета на счетах 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве» учитывать на счете 20. Таким образом, исключается возможность выбора порядка списания общехозяйственных расходов.

Расходы, связанные с продажей готовой продукции, учтенные на счете 44 «Расходы на продажу», производственные малые предприятия вправе списывать полностью в дебет счета 90 «Продажи» без распределения транспортных расходов и расходов на упаковку между проданной готовой продукцией и остатком готовой продукции на складе на конец отчетного периода.

Торговые организации также могут принять решение полностью признавать коммерческие расходы в составе расходов по обычным видам деятельности, не распределяя суммы транспортных расходов между проданными товарами и остатком товаров на складе.

Бухгалтерские записи по отражению и списанию расходов на продажу в субъектах малого предпринимательства представлены в табл. 4.12, 4.13.

Таблица 4.12

Бухгалтерские записи по учету расходов на продажу
в производственных организациях

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражена стоимость тарных материалов, списанных для упаковки готовой продукции	44	10/4
2	Начислена заработная плата персоналу склада готовой продукции и сотрудникам, занятым продажей готовой продукцией	44	70
3	Начислены страховые взносы от заработной платы	44	69
4	Начислена амортизация основных средств, связанных с продажей готовой продукции	44	02
5	Отражены транспортные расходы, связанные с продажей готовой продукции	44	60, 23
6	Отражены прочие расходы на продажу готовой продукции	44	71, 76 ...
7	Списаны расходы на продажу полностью в себестоимость проданной продукции	90/2	44

Таблица 4.13

Бухгалтерские записи по учету расходов на продажу в торговых организациях

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражена стоимость материалов, списанных для осуществления торговой деятельности	44	10
2	Начислена заработная плата персоналу организации	44	70
3	Начислены страховые взносы от заработной платы	44	69
4	Начислена амортизация основных средств организации	44	02
5	Отражены прочие расходы на продажу торговой организации	44	60, 71, 76 ...
6	Списаны расходы на продажу полностью в себестоимость продаж	90/2	44

В субъектах малого предпринимательства сферы материального производства так же, как и на крупных предприятиях могут быть остатки незавершенного производства. Но в отличие от крупных организаций, на малых остатки незавершенного производства, как правило, незначительны в силу ряда характерных для них особенностей: устойчивой технологии производства и непродолжительных циклов изготовления изделий; поэтому возникает потребность в оценке незавершенного производства. Способ оценки зависит от вида производства (рис. 4.5).



Рис. 4.5. Способы оценки незавершенного производства

На некоторых малых предприятиях оценку по прямым статьям затрат не всегда можно произвести, поэтому малым предприятиям, имеющим серийный

или массовый выпуск продукции, целесообразно оценку незавершенного производства производить по стоимости сырья и материалов. Этот метод позволяет без особых затрат труда и времени только на основании первичных документов определить величину незавершенного производства.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов и относится к оборотным активам организации.

В соответствии с ПБУ 5/01 готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости. Применение варианта оценки готовой продукции по фактической себестоимости целесообразно при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры. Все это в равной мере показывает, что малым предприятиям следует остановить свой выбор преимущественно на оценке готовой продукции по фактической себестоимости.

Действующая учетная методология, предусмотренная, прежде всего планом счетов бухгалтерского учета, позволяет использовать два варианта отражения в учете процесса выпуска готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг: традиционный – без применения счета 40 «Выпуск продукции, работ услуг» и с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ услуг)».

При традиционном варианте учет выпуска готовой продукции при передаче из производства на склад отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство», затем на счет 90 «Продажи». Если выпущенная продукция не складировается или выполняются работы, или оказываются услуги, то учет выпуска продукции, работ, услуг отражается по кредиту счета 20 «Основное производство» и дебету счета 90 «Продажи». Этот традиционный вариант и применяется на малых предприятиях, однако данный вариант учета получил дальнейшее развитие с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Необходимым условием применения в учете счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» является наличие плановой или нормативной себестоимости готовой продукции.

В составе оборотных активов учитывается дебиторская задолженность. Для малых предприятий учет дебиторской задолженности особенно актуален в части расчетов с покупателями и признания доходов от обычных видов деятельности.

Согласно п. 6 ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических вы-

год организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

В соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 малые предприятия вправе признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков) при соблюдении вышеуказанных условий 1), 2), 3) и 5). Это право особенное, т.к. для иных организаций, не являющихся малыми, в бухгалтерском учете для признания доходов и расходов выполняется допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни, согласно которому факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Таким образом, малые предприятия могут и в бухгалтерском, и в налоговом учете применять кассовый метод признания доходов. Это позволит во многом сблизить ведение учета для отдельных категорий субъектов малого предпринимательства, применяющих специальные режимы налогообложения (например, упрощенную систему налогообложения, патентную систему налогообложения и пр.).

Аналогичное право признания относится к расходам малых предприятий. В соответствии с п. 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации» определено, что если в организации принят порядок признания выручки от продажи продукции и товаров после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

В пояснениях законодательства определено, что малые предприятия вправе признавать доходы и расходы по договору строительного подряда в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 (включая возможность применения кассового метода), не применяя ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда».

Денежные средства – часть оборотных активов; финансовые ресурсы организации, представляющие собой самые высоколиквидные активы.

К денежным средствам относятся: денежные средства в кассе, на расчетных счетах, валютных счетах, на специальных счетах в банке, переводы в пути и пр.

В учете кассовых операций существует ряд льгот для субъектов малого предпринимательства.

Поступление денежных средств в кассу производится по приходному кассовому ордеру. Выдача наличных денег производится по расходному кассовому ордеру или надлежаще оформленным документам (платежные ведомости) с наличием на этих документов штампа с реквизитами расходного кассового ордера. В кассовых документах исправления не допускаются. Все поступления и выдачи наличных денег на основании приходных и расходных кассовых ордеров отражаются в кассовой книге по мере совершения кассовых операций. Ежедневно кассир подсчитывает итоги операций по приходу и расходу денег в

кассе, выводит остаток на конец дня и в качестве отчета передает в бухгалтерию отрывной лист кассовой книги с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

В соответствии с п. 2 Указания ЦБ РФ от 11.03.2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» юридическое лицо самостоятельно определяет лимит остатка наличных денег, исходя из характера его деятельности с учетом объемов поступлений или объемов выдач наличных денег. Однако индивидуальные предприниматели, субъекты малого предпринимательства лимит остатка наличных денег могут не устанавливать.

Кассовые операции могут проводиться руководителем, в случае, если руководитель самостоятельно ведет бухгалтерский учет.

Существуют льготы для индивидуальных предпринимателей по ведению кассовых регистров. В частности, если индивидуальные предприниматели в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах ведут учет доходов или расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности (т.е. применяют специальные режимы налогообложения), кассовая книга ими может не вестись.

Таким образом, организации, применяющие упрощенные способы учета, вправе воспользоваться льготами по ведению учета оборотных активов.

4.4. Особенности методики учета капитала и обязательств малого предприятия

К собственному капиталу субъекта малого предпринимательства относятся: уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль.

Особенности учета собственного капитала на малых предприятиях проявляются через применение сокращенного плана счетов. В частности, в пояснениях Минфина РФ ПЗ-3/2016 определено, что субъекты малого предпринимательства вправе сократить перечень применяемых синтетических счетов и для учета капитала использовать только счет 80 «Уставный капитал» вместо счетов 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал». Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» применяется самостоятельно.

В остальных аспектах ведение учета капитала аналогично учету в иных субъектах, не являющихся малыми предприятиями. Следует отметить, что уставный капитал формируется в хозяйственных обществах, в производственных и потребительских кооперативах формируется уставный фонд, в товариществах – складочный капитал.

ЦЕЛЬ 4
Рассмотреть методику
учета капитала
и обязательств

Резервный капитал в обязательном порядке формируют акционерные общества в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5 процентов от его уставного капитала. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5 процентов от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества [ст. 28 Закона об акционерном обществе]. В обществах с ограниченной ответственностью можно создавать резервный капитал в порядке и в размерах, которые установлены уставом общества [ст. 30 Закона об обществах с ограниченной ответственностью].

Добавочный капитал возникает в результате переоценки внеоборотных активов, возникновения эмиссионного дохода, курсовых разниц, полученных в результате формирования уставного капитала. На малых предприятиях с учетом льгот переоценка основных средств и нематериальных активов может не проводиться, в связи с этим добавочный капитал не формируется. Эмиссионный доход может быть получен только в акционерных обществах при выпуске акций и размещении среди учредителей в случае, если акции размещаются по цене выше номинальной.

При разработке учетной политики должен быть определен порядок распределения прибыли, полученной малым предприятием. Выбор варианта учетной политики по данному вопросу во многом определяется такими субъективными, но весьма значимыми факторами, как экономическая и бухгалтерская подготовка акционеров или учредителей, а также уровень профессиональной подготовки бухгалтерских кадров малого предприятия.

В соответствии со статьей 28 Закона об обществах с ограниченной ответственностью общество вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества. Поэтому в учетной политике необходимо указать конкретный период распределения чистой прибыли и направления ее использования. С этой целью к счету 84 «Нераспределенная прибыль» следует открыть субсчета для каждого этапа движения средств, образующих нераспределенную прибыль со следующими наименованиями: «Прибыль, подлежащая распределению», «Нераспределенная прибыль в обращении» и «Нераспределенная прибыль использованная».

Бухгалтерские записи по начислению дохода, полученного по результатам деятельности за отчетный год, представлены в табл. 4.14.

Таблица 4.14

Бухгалтерские записи по начислению дохода, полученного по результатам деятельности общества с ограниченной ответственностью за отчетный год

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Начислен доход, полученный по результатам деятельности, если распределение чистой прибыли между участниками производится ежеквартально (раз в полгода)	91/2	70, 75/2
2	Начислен доход, полученный по результатам деятельности, если распределение чистой прибыли между участниками производится раз в год	84	70, 75/2

В составе обязательств малого предприятия отражаются заемные средства, оценочные обязательства, кредиторская задолженность и пр.

В соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России «обязательство – это существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов».

Обязательство возникает в силу действия договора, обычаев делового оборота или правовой нормы.

Погашение обязательств предполагает отток активов в виде передачи активов, выплаты денежных средств, замены обязательств одного вида другим.

Обязательства организации классифицируют по различным признакам:

- субъектам;
- видам;
- срочности погашения и др.

При классификации обязательств по субъектам следует различать:

1) обязательства перед собственником организации: они подразделяются на обязательства, возникающие при первоначальных и последующих взносах в уставный капитал и возникающие в процессе деятельности; в совокупности они образуют понятие «собственный капитал».

2) обязательства перед третьими лицами – это задолженность по кредитам и займам, различным видам кредиторской задолженности (перед поставщиками и подрядчиками, перед персоналом организации, перед фондами и т.п.) и прочие обязательства. В совокупности обязательства перед третьими лицами образуют понятие «заемный капитал».

Обязательства заемного капитала должны быть погашены в соответствующие сроки.

В зависимости от срочности погашения обязательства перед третьими лицами подразделяются:

- 1) на долгосрочные – срок погашения по ним превышает 12 месяцев;
- 2) на краткосрочные – срок погашения по ним менее 12 месяцев.

Учет полученных кредитов и займов и расходов, связанных с ними, регулируется ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам».

Для учета операций по получению и погашению кредита используют пассивные счета 66 «Краткосрочные кредиты и займы» и 67 «Долгосрочные кредиты и займы». Учет займов ведется также на этих счетах.

Полученные кредиты и займы отражают по кредиту этих счетов в корреспонденции со счетами денежных средств, а погашенные кредиты и займы – по дебету этих счетов в корреспонденции со счетами денежных средств.

Д 51 К 66 – зачислен краткосрочный кредит на расчетный счет организации

Д 51 К 67 – зачислен долгосрочный кредит на расчетный счет организации.

Начисленные проценты по кредитам, полученным под создание инвестиционных активов, включаются в первоначальную стоимость и отражаются в учете:

Д 08 К 67/ % – начислены проценты по долгосрочному кредиту.

После принятия объектов к учету проценты по таким кредитам учитываются в составе прочих расходов и отражаются в учете:

Д91/2 К 67/ % – начислены проценты по кредиту после принятия к учету основных средств, нематериальных активов и т.п. активов.

К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов [п. 7 ПБУ 15/08].

Во всех других случаях проценты по кредитам начисляются и учитываются в составе прочих расходов и отражаются в учете:

Д91/2 К 67/ % – начислены проценты по долгосрочному кредиту.

Д91/2 К 66/ % – начислены проценты по краткосрочному кредиту.

Основное отличие учета расходов по займам заключается в том, что организации, применяющие упрощенные способы учета, вправе выбрать, за счет какого источника их начислять. Согласно п.7 ПБУ 15/08 организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе признавать все расходы по займам прочими расходами (табл. 4.15).

Таблица 4.15

Бухгалтерские записи по начислению расходов по займам с учетом положений п. 7 ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам»

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражены расходы по кредитам и займам, полученным под создание инвестиционных активов (независимо от даты принятия объектов к учету)	91/2	66/ %, 67/ %
2	Отражены расходы по кредитам и займам, полученным на иные цели	91/2	66/ %, 67/ %

В составе оценочных обязательств отражаются обязательства, учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». В соответствии с п. 5 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» оценочные обязательства, в частности, признаются в связи:

- с предстоящими выплатами отпускных работникам;
- с предстоящими выплатами работникам по итогам года либо за выслугу лет (если такие выплаты предусмотрены коллективным или трудовыми договорами);
- с наличием обязательств организации по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции.

Однако норма п. 20 ПЗ-3/2016 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности» позволяет малым предприятиям в учете и отчетности не отражать оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы, а также не начислять в финансовом учете резерв на отпуск,

резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год, резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Отметим, что ПБУ 8/2010 не применяется в отношении создания оценочных резервов, поэтому малые предприятия обязаны создавать резервы по сомнительным долгам, а в отношении резервов под снижение стоимости материальных ценностей и резервов под обесценение финансовых вложений малые предприятия вправе воспользоваться льготой, указанной в п. 19 ПБУ 19/02 и п. 25 ПБУ 5/01.

К заемным обязательствам малого предприятия относится кредиторская задолженность. Особенности методики учета кредиторской задолженности малых предприятий заключаются:

- во-первых, в учете задолженности по начисленным сумм отпускных работникам и сумм выплат работникам по итогам года либо за выслугу лет (такие выплаты могут начисляться не за счет оценочных обязательств, а за счет затрат отчетного периода);

- во-вторых, в учете задолженности бюджету по налогам и сборам.

Задолженность бюджету по налогам и сборам, в частности, по налогу на добавленную стоимость (НДС), по акцизам, налогу на прибыль, налогу на доходы физических лиц (НДФЛ), налогу на имущество, транспортному налогу и т.д. отражается на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражают суммы, начисленные бюджету и подлежащие перечислению.

По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражают сумму внесенных в бюджет платежей и принятых к зачету из бюджета.

Кредитовое сальдо по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» характеризует задолженность бюджету.

При возникновении обязательств перед бюджетом счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредитуется с дебетом различных счетов в зависимости от того, по какому налогу возникает обязательство (себестоимость проданной продукции (работ, услуг), затраты на производство или расходы на продажу, прочие расходы, финансовые результаты).

К налогам, которые относятся на финансовые результаты, относится налог на прибыль организаций (если предприятие применяет общий режим налогообложения), единый налог при применении упрощенной системы налогообложения, единый налог на вмененный доход, налог при применении патентной системы налогообложения и единый сельскохозяйственный налог.

Бухгалтерские записи по начислению вышеуказанных налогов отражаются:

Д 99 К 68 – начислен налог на прибыль (и другие налоги. Относимые на финансовые результаты).

Налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в отчетном периоде, называется в бухгалтерском учете текущий налог на прибыль. При начислении текущего налога на прибыль организация, применяющая общий режим налогообложения, обязана учесть влияние на налоговую прибыль временных и постоянных разниц, учет которых регламентирован ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

Однако согласно п.2 ПБУ 18/02 и п.23 ПЗ-3/2016 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности» малые предприятия могут отражать в бухгалтерском учете и отчетности только суммы налога на прибыль отчетного периода без отражения сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих периодов. В бухгалтерской отчетности можно не раскрывать информацию об отложенных налоговых активах, отложенных налоговых обязательствах, постоянных налоговых обязательствах и постоянных налоговых активах. Эта льгота значительно упростит ведение бухгалтерского учета, тогда как в налоговой отчетности будет отражена действительная налогооблагаемая прибыль.

Таким образом, методика ведения учета активов, капитала и обязательств организаций, применяющих упрощенные способы, значительно отличается от общепринятой методики финансового учета.

В табл. 4.16 обобщены возможные способы упрощения методики учета активов и обязательств малых предприятий.

Таблица 4.16

Способы упрощения методики бухгалтерского учета активов
и обязательств субъектов малого предпринимательства

Способы	Нормативный документ
Признание расходов на приобретение (создание) объектов, которые подлежат принятию к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления	п. 3.1 ПБУ 14/2007
Субъект малого предпринимательства может не проводить переоценку нематериальных активов для целей бухгалтерского учета	п. 17 ПБУ 14/2007
Субъект малого предпринимательства может не отражать обесценение нематериальных активов в бухгалтерском учете	п. 22 ПБУ 14/2007
Списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам на расходы по обычным видам деятельности в полной сумме по мере осуществления таких расходов	п. 14 ПБУ 17/02
Последующая оценка всех финансовых вложений в порядке, установленном для финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется	п. 19 ПБУ 19/02
Субъект малого предпринимательства может не отражать обесценение финансовых вложений в бухгалтерском учете в случаях, когда расчет величины такого обесценения затруднителен	п. 19 ПБУ 19/02
Отражение первоначальной стоимости основных средств по цене поставщика (продавца) и затрат на монтаж (при наличии таких затрат и если они не учтены в цене)	п. 8.1 ПБУ 6/01
Отражение первоначальной стоимости основных средств в сумме, уплаченной по договорам строительного подряда и иным договорам, заключенным с целью сооружения (изготовления) основных средств	п. 8.1 ПБУ 6/01
Начисление годовой суммы амортизации основных средств единовременно по состоянию на 31 декабря отчетного года либо периодически в течение отчетного года за периоды, определенные самой организацией	п. 19 ПБУ 6/01

Способы	Нормативный документ
Начисление амортизации производственного и хозяйственного инвентаря единовременно в размере первоначальной стоимости таких объектов при их принятии к бухгалтерскому учету	п. 19 ПБУ 6/01
Субъект малого предпринимательства может не проводить переоценку основных средств для целей бухгалтерского учета	п. 15 ПБУ 6/01
Принятие приобретенных материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету по цене поставщика	п. 13.1 ПБУ 5/01
Признание стоимости сырья, материалов, товаров, других затрат на производство и подготовку к продаже продукции и товаров в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их приобретения (осуществления) при условии, что характер деятельности организации не предполагает наличие существенных остатков материально-производственных запасов	п. 13.2 ПБУ 5/01
Признание расходов на приобретение материально-производственных запасов, предназначенных для управленческих нужд, в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их приобретения (осуществления)	п. 13.3 ПБУ 5/01
Субъект малого предпринимательства может не создавать резервы под снижение стоимости материальных ценностей	п. 25 ПБУ 5/01
Признание коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности	п. 9 ПБУ 10/99
Признание всех расходов по займам прочими расходами	п. 7 ПБУ 15/2008
Использование кассового метода учета доходов и расходов в бухгалтерском учете	п. 12 ПБУ 9/99, п. 18 ПБУ 10/99
Признание доходов и расходов по договору строительного подряда в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99	п. 2.1 ПБУ 2/2008
Субъект малого предпринимательства может не отражать оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы в бухгалтерском учете	п. 3 ПБУ 8/01
Субъект малого предпринимательства может отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности только суммы налога на прибыль отчетного периода без отражения сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих периодов	п. 2 ПБУ 18/02
Субъект малого предпринимательства может не раскрывать отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, постоянные налоговые обязательства, постоянные налоговые активы	п. 2 ПБУ 18/02

Приказ по учетной политике может содержать решение других методических вопросов, регламентирующих бухгалтерский учет на малом предприятии. Например, выбор способов бухгалтерского учета, вариантность которых не предусмотрена нормативными документами по бухгалтерскому учету или обусловленных спецификой условий хозяйствования и оказывающих влияние на особенности бухгалтерского учета на малом предприятии.

4.5. Упражнения

ТЕСТЫ НА ЗНАНИЕ

1. Управленческие расходы субъекта малого предпринимательства могут:

- а) включаться в фактическую себестоимость производимой продукции (работ, услуг);
- б) включаться частично в части постоянных затрат в себестоимость проданной продукции (работ, услуг);
- в) включаться полностью в себестоимость проданной продукции (работ, услуг);
- г) все ответы верны.

2. Имеет ли право субъект малого предпринимательства не формировать резервы предстоящих расходов?

- а) да, с указанием выбора в учетной политике;
- б) нет, формирует в общепринятом порядке;
- в) формирование резервов предстоящих расходов для любых организаций отменено.

3. Расходы по полученному кредиту под создание инвестиционного актива малое предприятие вправе:

- а) включить в стоимость инвестиционного актива;
- б) признать прочими расходами;
- в) оба ответа верны.

4. Субъект малого предпринимательства вправе отражать финансовые вложения, по которым определяется текущая рыночная стоимость, по:

- а) текущей рыночной стоимости;
- б) стоимости приобретения;
- в) фактической себестоимости.

5. Субъект малого предпринимательства вправе признавать доходы в бухгалтерском учете:

- а) кассовым методом;
- б) исключительно кассовым методом;
- в) исключительно методом начисления.

ЗАДАНИЕ НА ПОНИМАНИЕ

1. Обзор положений ПБУ, касающихся организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.

2. Методика учета основных средств малого предприятия.

3. Методика учета нематериальных активов малого предприятия.

4. Особенности определения фактической себестоимости материально-производственных запасов.

5. Кассовый метод признания доходов и расходов.

1. Определить первоначальную стоимость основного средства с учетом положений п. 8.1 ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Отразить операции в учете.

ЗАДАНИЕ
НА УМЕНИЕ

В организацию поступило оборудование, не требующее монтажа, его договорная стоимость составила 578 000, в т. ч. НДС.

Вознаграждение, уплачиваемое посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств, составило 21 000 р., в т. ч. НДС.

Стоимость разгрузочных работ, осуществляемых с помощью специализированной организации, – 1 000 р.

2. Определить фактическую себестоимость выбывших материалов с учетом положений п. 13.2, 13.3 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Отразить операции в учете.

Малое предприятие занимается производством тротуарной плитки. В организации не предполагается наличие существенных остатков материалов на конец отчетного периода. В процессе деятельности были списаны материалы:

- на производство плитки в сумме 569 000 р.;
- на общехозяйственные цели – 6 000 р.;
- на упаковку тротуарной плитки – 34 000 р.

3. Оценить необходимость проведения процедуры обесценения нематериального актива с учетом положений п. 17 ПЗ-3/2016 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности».

Субъект малого предпринимательства имеет на бухгалтерском балансе ноу-хау в области информационных технологий. Первоначальная стоимость нематериального актива составляет 400 000 р. Срок полезного использования – 4 года. Метод начисления амортизации – линейный. По окончании второго года эксплуатации было выявлено, что в результате появления новых информационных технологий не позднее чем через один год этот нематериальный актив окажется морально устаревшим и его восстановительная стоимость станет близкой к нулю.

5. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

1. Узнать о законодательно-нормативных документах, регулирующих составление бухгалтерской отчетности.

2. Определить особенности применения упрощенной бухгалтерской отчетности.

3. Рассмотреть особенности формирования бухгалтерского баланса субъекта малого предпринимательства.

4. Рассмотреть особенности формирования отчета о финансовых результатах субъекта малого предпринимательства.

ЦЕЛИ
ТЕМЫ

Изменения в законодательстве РФ по регулированию бухгалтерского учета в настоящее время коснулись вопросов составления отчетности субъектов малого предпринимательства. Актуальным становится выбор предпочитаемого формата представления бухгалтерской отчетности и вариативность полноты информации, раскрываемой в формах.

Основными законодательно-нормативными документами в части регулирования составления отчетности субъектами малого предпринимательства являются:

1. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (с изм. от 23.05.2016 г.).

2. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н (с изм. от 06.04.2015 г.).

3. Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности : информация Минфина РФ от 29.06.2016 г. № ПЗ-3/2016.

ЦЕЛЬ 1
Узнать о законодательно-нормативных документах

5.1. Особенности применения упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности

В соответствии с п. 2 ст. 7 Закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ» № 209-ФЗ одной из мер реализации целей государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства являются упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

С 01 января 2013 г. вступил в силу Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, который также предусмотрел упрощение способов ведения учета и составления отчетности для субъектов малого предпринимательства. На это указывают п. 4 ст. 6 и п. 3 ст. 20 Закона 402-ФЗ.

ЦЕЛЬ 2
Определить особенности применения упрощенной бухгалтерской отчетности

В соответствии с п. 4 ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете» упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе применять следующие экономические субъекты:

- субъекты малого предпринимательства;
- некоммерческие организации;
- организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково».

В п. 5 ст.6 перечислены экономические субъекты, которые не могут формировать и представлять отчетность в упрощенном порядке, в частности: организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации; жилищные и жилищно-строительные кооперативы; кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы); микрофинансовые организации и т.п.

Таким образом, у субъектов малого предпринимательства с 2013 г. появилось право, во-первых, формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность по правилам и в количестве форм отчетности, предусмотренных для коммерческих организаций, не являющихся малыми предприятиями, и, во-вторых, формировать отчетность по упрощенной системе (рис. 5.1).

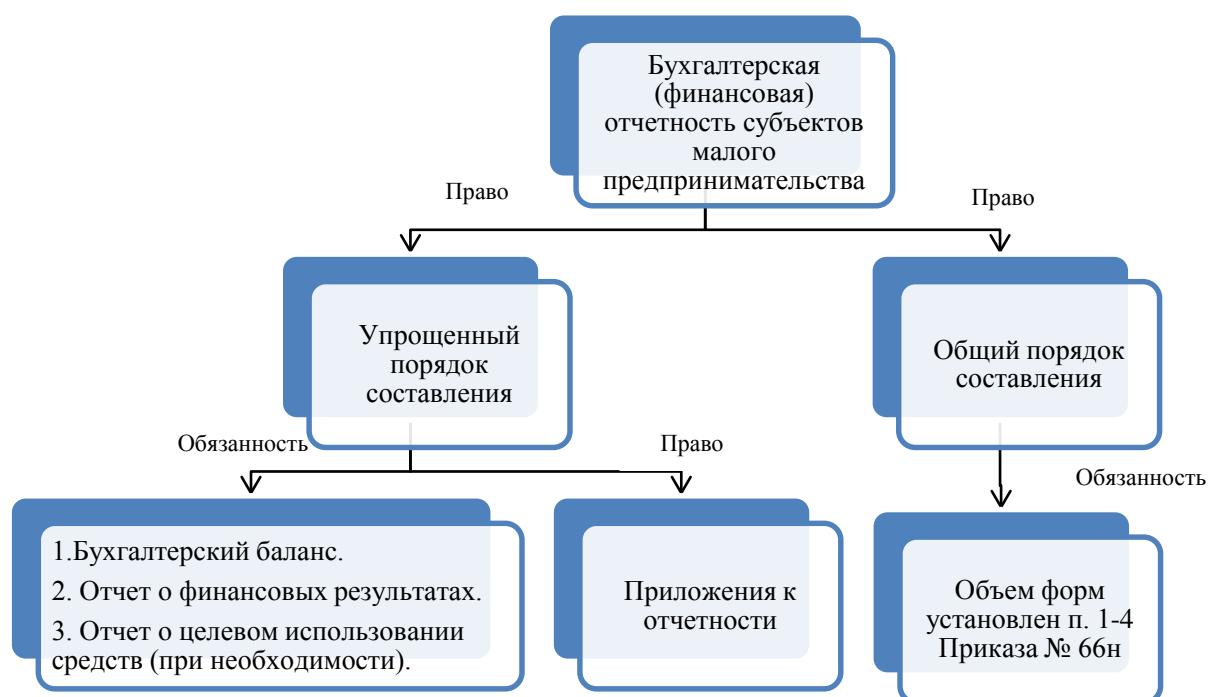


Рис. 5.1. Вариативность составления и представления бухгалтерской отчетности субъектов малого предпринимательства

В случае выбора упрощенного порядка составления отчетной информации представление бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах является обязательным в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии с п. 6 Приказа Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 66н упрощенный порядок составления отчетности субъектами малого предпринимательства включает следующее:

- в бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о целевом использовании средств включаются показатели только по группам статей, при этом детализацию показателей по статьям представлять не нужно;

- в приложениях к бухгалтерскому балансу, отчету о финансовых результатах, отчету о целевом использовании средств следует представлять только наиболее важную информацию, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Решение вопроса о включении в бухгалтерскую отчетность отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств определяется необходимостью полноты представления отчетной информации для заинтересованных пользователей.

В п. 27 Информации Минфина РФ ПЗ-3/2016 определено, что организации, применяющие упрощенные способы, самостоятельно разрабатывают формы бухгалтерской отчетности, поэтому выбор формата составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности субъект малого предпринимательства должен закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Некоммерческие организации для составления упрощенной отчетности вправе применять формы бухгалтерского баланса и отчета о целевом использовании средств, указанные в Приложении 5 Приказа № 66н.

В электронном виде формат представления упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности утвержден Приказом ФНС от 31.12.2015 г. № АС-7-6/710@.

По общим правилам бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в валюте РФ за отчетный год на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами.

Бухгалтерская отчетность микропредприятий может быть составлена на основе данных Книги учета фактов хозяйственной деятельности, если организация применяет простую форму учета.

Все отчетные формы заполняются в тыс. р. или млн р. (код по ОКЕИ – 384 и 385 соответственно), содержат коды для представления в органы государственной статистики и федеральной налоговой службы.

В содержании форм бухгалтерской (финансовой) отчетности малые предприятия вправе раскрывать меньший объем информации по сравнению с объемом, предусмотренным для коммерческих организаций, не являющихся субъектами малого предпринимательства. Перечислим возможные варианты.

Например, в соответствии с п. 11 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» субъекты малого предпринимательства вправе приводить в отчетности информацию об объектах учета (активах, обязательствах, доходах, расходах, фактов хозяйственной жизни) обособленно лишь в случае их суще-

ственности, или если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения малого предприятия или финансовых результатов деятельности.

Исходя из п. 9 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» малые предприятия вправе исправлять существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, без ретроспективного пересчета. Результат исправления включается в состав прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

В соответствии с п. 2 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» организация, применяющая упрощенные способы, может отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности только суммы налога на прибыль отчетного периода без отражения сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих периодов. В бухгалтерской отчетности субъект малого предпринимательства вправе не раскрывать отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, постоянные налоговые активы и постоянные налоговые обязательства.

В соответствии с п. 3 ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» малые предприятия могут не раскрывать информацию о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности, т.е. не показывать перечень связанных сторон, с которыми у субъекта малого предпринимательства возникали любые операции по передаче (поступлению) активов, оказанию (потреблению) услуг или возникновению (прекращению) обязательств.

Согласно п. 2 ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» субъекты малого предпринимательства вправе не представлять информацию по сегментам в бухгалтерской (финансовой) отчетности даже при наличии у организации различных географических регионов, в которых осуществляется предпринимательская деятельность, разнообразия выпускаемой продукции (работ, услуг), небольшого количества покупателей (заказчиков), структурных подразделений.

Субъект малого предпринимательства вправе указать в учетной политике, что не применяет ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», т.е. может принять решение не раскрывать информацию по прекращаемой деятельности.

При отражении в бухгалтерской (финансовой) отчетности событий после отчетной даты малые предприятия должны следовать требованию рациональности, который указан в п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Согласно п. 15.1 ПБУ 1/2008 последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, субъект малого предпринимательства может отражать в бухгалтерской (финансовой) отчетности перспективно.

Если ранее закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ обязывал подписывать бухгалтерскую отчетность руководителем и главным бухгалтером, то следует отметить, что по новым правилам с 1 января 2013 г. бухгалтерская отчет-

ность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

Начиная с 2013 г., в соответствии с п. 3 ст. 15 Закона № 402-ФЗ, если государственная регистрация малого предприятия произведена после 30 сентября, первым отчетным годом для него является, если иное не установлено экономическим субъектом, период с даты его государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации, включительно. Тем самым, это означает, что у малого предприятия есть право выбора:

- считать первым отчетным годом период со дня регистрации по 31 декабря следующего года;
- установить в учетной политике иной порядок, считать первым отчетным годом период со дня регистрации по 31 декабря текущего года.

Таким образом, обязательный экземпляр составленной по упрощенной системе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется в орган государственной статистики по месту государственной регистрации не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода.

5.2. Порядок формирования бухгалтерского баланса субъекта малого предпринимательства

Форма бухгалтерского баланса, рекомендованная Минфином РФ для применения субъектам малого предпринимательства, имеет следующий вид (рис. 5.2).

В бухгалтерском балансе, представляемом в орган государственной статистики и налоговый орган, после графы «Наименование показателя» приводится графа «Код». В этой колонке следует указывать код строки согласно Приложению № 4 к приказу № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Приказом Минфина РФ от 17 августа 2012 г. № 113н дополняется такая норма: «В случае если в бухгалтерскую отчетность отдельных категорий организаций (например, субъектов малого предпринимательства) включаются укрупненные показатели, включающие несколько показателей (без их детализации), код строки указывается по показателю, имеющему наибольший удельный вес в составе укрупненного показателя».

Главное новшество бухгалтерского баланса для субъектов малого предпринимательства заключается в том, что в форме упразднены разделы в отличие от баланса для крупных организаций. В балансе оставлено пять строк для отражения статей актива и шесть – для статей пассива.

ЦЕЛЬ 3
Рассмотреть особенности формирования бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс
на _____ 20__ г.

Форма по ОКУД
Дата (число, месяц, год)

Организация _____ по ОКПО
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН
Вид экономической деятельности _____ по ОКВЭД
Организационно-правовая форма/форма собственности _____

по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)

по ОКЕИ

Местонахождение (адрес) _____

Коды	
0710001	
384 (385)	

Наименование показателя	Код	На отчетную дату отчетного периода	На 31 декабря предыдущего года	На 31 декабря года, предше- ствующего
1	2	3	4	5
АКТИВ				
Материальные внеоборотные активы (включая основные средства, незавершенные капитальные вложения в основные средства)	1150			
Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы (включая результаты исследований и разработок, незавершенные вложения в нематериальные активы, исследования и разработки, отложенные налоговые активы)	1170			
Запасы	1210			
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250			
Финансовые и другие оборотные активы (включая дебиторскую задолженность)	1230			
БАЛАНС	1600			
ПАССИВ				
Капитал и резервы (Целевые средства, Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества и иные целевые фонды)	1300			
Долгосрочные заемные средства	1410			
Другие долгосрочные обязательства	1450			
Краткосрочные заемные средства	1510			
Кредиторская задолженность	1520			
Другие краткосрочные обязательства	1550			
БАЛАНС	1700			

Руководитель _____
(подпись) _____ (расшифровка подписи)
" ____ " _____ 20__ г.

Рис. 5.2. Форма бухгалтерского баланса субъекта
малого предпринимательства

Бухгалтерский баланс упрощенной отчетности состоит из заголовочной части и показателей, которые характеризуют имущественное и финансовое состояние субъекта малого предпринимательства.

В заголовочной части указывается общая информация:

- отчетная дата, по состоянию на которую формируется отчетность;
- исходные данные организации (наименование, ИНН, организационно-правовая форма, вид экономической деятельности, местонахождение (адрес));
- единица измерения, в которой представлены отчетные данные.

В табличной части бухгалтерского баланса указано наименование укрупненного показателя (статьи) и представлены остатки средств по состоянию на три отчетных даты.

Правила оценки отдельных статей бухгалтерского баланса устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Баланс включает показатели в нетто-оценке за вычетом регулирующих статей (табл. 5.1).

Таблица 5.1

**Основные статьи и регулирующие величины актива и пассива
бухгалтерского баланса субъекта малого предпринимательства**

Основные статьи	Регулирующие величины
Материальные внеоборотные активы (включая основные средства, незавершенные капитальные вложения в основные средства)	Амортизация основных средств
Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы (включая результаты исследований и разработок, незавершенные вложения в нематериальные активы, исследования и разработки, отложенные налоговые активы)	Амортизация нематериальных активов
Запасы	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей. Торговая наценка
Финансовые и другие оборотные активы (включая дебиторскую задолженность)	Резервы по сомнительным долгам. Резервы под обесценение финансовых вложений
Капитал и резервы (Целевые средства, Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества и иные целевые фонды)	Собственные акции. Непокрытый убыток

В статье **«Материальные внеоборотные активы (включая основные средства, незавершенные капитальные вложения в основные средства)»** отражается информация:

- об остаточной стоимости основных средств – используется остаток по дебету счета 01 «Основные средства», уменьшенный на кредитовый остаток по счету 02 «Амортизация основных средств»;
- о вложениях во внеоборотные активы – информация группируется по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 1-4 в части формирования стоимости по приобретению земельных участков, объектов природопользования,

строительно-монтажных работ, приобретения зданий, оборудования, не требующего монтажа, транспортных средств и иных объектов основных средств;

- об оборудовании, требующего монтажа, – берется дебетовый остаток по счету 07 «Оборудование к установке»;

- о доходных вложениях в материальные ценности – информация учитывается в дебетовом сальдо одноименного счета за минусом кредитового сальдо по счету 02 «Амортизация основных средств» в части, приходящейся на лизинговое имущество.

Статья «Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы (включая результаты исследований и разработок, незавершенные вложения в нематериальные активы, исследования и разработки, отложенные налоговые активы)» содержит следующую информацию:

- об остаточной стоимости нематериальных активов – информация отражается с дебетового сальдо по счету 04 «Нематериальные активы» за минусом кредитового сальдо по счету 05 «Амортизация нематериальных активов»;

- о расходах на завершённые научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР), учитываемых на счете 04 обособленно;

- о затратах, связанных с выполнением незавершённых НИОКР, – учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»;

- об отложенных налоговых активах – информация показывается с дебетового остатка счета 09 «Отложенные налоговые активы» в случае, если субъект малого предпринимательства не воспользовался льготой не применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации»;

- о долгосрочных финансовых вложениях – показывается информация о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых превышает 12 месяцев после отчетной даты. Финансовые вложения отражаются по стоимости, определяемой исходя из требований ПБУ 19/02 (по текущей рыночной стоимости (по которым определяется) и по стоимости последней оценки, по которым не определяется текущая рыночная стоимость. Информация формируется с использованием счетов 58 «Финансовые вложения» и 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». В случае, если малое предприятие воспользуется льготой, во-первых, не переоценивать по текущей рыночной стоимости финансовые вложения, по которым такая стоимость определяется, и, во-вторых, не отражать обесценение финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, если расчет величины такого обесценения затруднителен, то информация накапливается только по счету 58.

Статья «Запасы» формируется следующими составляющими:

- информация о предметах труда, предназначенных для обработки, переработки или использования в производстве, выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд; о средствах труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте – предметы отражаются по фактической себестоимости, информация формируется со счетов 10 «Материа-

лы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». При этом количество применяемых счетов субъект малого предпринимательства вправе сократить, применив льготы п. 13.1, 13.2, 13.3, 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»;

- сведения об остатках незавершенного производства – информация берется с дебетовых остатков счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

- стоимость готовой продукции и товаров отражается по фактической или плановой себестоимости, информация берется со счетов 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 41 «Товары». В случае, если малое предприятие занимается розничной торговлей с учетом товаров по продажной стоимости, то дебетовый остаток счета 41 «Товары» отражается за минусом кредитового сальдо счета 42 «Торговая наценка»;

- информация о расходах на продажу – указывается дебетовое сальдо по счету 44 «Расходы на продажу»;

- суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям – по всем ценностям (материалы, основные средства и т.п.), которые организация приобретает у других организаций, показывается НДС, который подлежит возмещению из бюджета. Информация берется с одноименного счета 19. Если субъект малого предпринимательства применяет специальные режимы налогообложения, то сумма НДС по статье «Запасы» не отражается.

Статья **«Денежные средства и денежные эквиваленты»** – указывается информация об имеющихся у организации денежных средствах в российской и иностранных валютах (денежные средства на расчетных счетах, на валютных счетах, в кассе, переводы в пути), а также о денежных эквивалентах. При заполнении этой строки используются данные о дебетовом сальдо по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» (кроме субсчета 55-3 в части депозитных вкладов, не являющихся денежными эквивалентами) и 57 «Переводы в пути», а также о дебетовых остатках по счетам 58 «Финансовые вложения» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в части аналитических счетов учета денежных эквивалентов.

В статью **«Финансовые и другие оборотные активы (включая дебиторскую задолженность)»** включается следующая информация:

- о дебиторской задолженности покупателей, заказчиков, поставщиков, подрядчиков, прочих должников, задолженность учредителей, а также работников по оплате труда и подотчетным суммам. При заполнении этой строки используются данные о дебетовых остатках по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в части авансов выданных, 68 «Расчеты по налогам и сборам» в части переплаты в бюджет, 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в части переплаты во внебюджетные фонды, 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в части возникновения дебиторской задолженности, 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями» в части расчетов по вкладам в уставный капитал, 76 «Расчеты

с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты». При наличии резерва по сомнительным долгам, созданного по этой задолженности, статью заполняют за вычетом кредитового сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам»;

– о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых не превышает 12 месяцев. К ним относятся: затраты на приобретение ценных бумаг; предоставленные займы; дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки требования; вложения в сберегательные сертификаты; депозитные вклады; вклады по договору простого товарищества; прочие соответствующие объекты. Информация берется со счетов 58 «Финансовые вложения», 55-3 «Специальные счета в банках» субсчет «Депозитные счета», 73-1 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет «Расчеты по предоставленным займам» и 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Счет 59 может не использоваться, если организации оценивает все финансовые вложения по цене приобретения.

Суммированием строк актива получаем **итог баланса или валюту баланса**.

Пассив бухгалтерского баланса упрощенной отчетности содержит шесть статей.

Статья **«Капитал и резервы (Целевые средства, Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества и иные целевые фонды)»** содержит следующие составляющие:

– величина уставного капитала (складочного капитала, паевого фонда) малых предприятий и величина целевых фондов некоммерческих организаций. Используются данные о кредитовом сальдо по счету 80 «Уставный капитал» на отчетную дату. Если субъект малого предпринимательства является акционерным обществом, принято решение о выкупе собственных акций у акционеров и на отчетную дату баланса акции не аннулированы или не размещены, то стоимость этих акций отражается в дебетовом сальдо по счету 81 «Собственные акции» и вычитается при заполнении статьи баланса;

– величина добавочного капитала организации, учитываемого на одноименном счете 83. Указывается информация об эмиссионном доходе, курсовых разнице, связанных с расчетами с учредителями по вкладам в уставный капитал, дооценке внеоборотных активов;

– величина резервного капитала – используются данные о кредитовом сальдо по счету 82 «Резервный капитал» на отчетную дату;

– нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – информация берется с одноименного счета 84, а в промежуточном балансе также со счета 99 «Прибыли и убытки»;

– резервы – отражаются оценочные обязательства организации, формируемые на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», если малое предприятие не воспользовалось льготой, установленной п. 3 ПБУ 8/2010, – не отражать оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы в бухгалтерском учете, в том числе не создавать резервы предстоящих расходов (на

предстоящую оплату отпусков работникам, выплату вознаграждений по итогам работы за год, гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, др.).

В статье **«Долгосрочные заемные средства»** отражается задолженность по полученным займам, банковским кредитам, вексельным обязательствам, облигационным обязательствам, товарным кредитам на срок, превышающий 12 месяцев после отчетной даты. Информация берется со счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

По статье **«Другие долгосрочные обязательства»** могут учитываться кредиторская задолженность и обязательства, сроком погашения более 12 месяцев. Информация собирается с кредитового сальдо счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в части авансов полученных, 68 «Расчеты по налогам и сборам» в случае предоставления рассрочки по уплате федеральных налогов и сборов, 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в случае пересмотра долга по страховым взносам.

В статье **«Краткосрочные заемные средства»** отражается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которых менее 12 месяцев. Информация берется со счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Статья **«Кредиторская задолженность»** объединяет различные виды задолженности данной организации другим организациям и лицам:

- кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками, которая учитывается на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- кредиторская задолженность перед работниками организации, которая может учитываться на следующих счетах бухгалтерского учета: 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76-4 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по депонированным суммам».

- кредиторская задолженность по обязательному социальному страхованию, включающая задолженность по взносам с учетом штрафов и пеней, начисленных к уплате в государственные внебюджетные фонды. Данные виды задолженности учитываются на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

- кредиторская задолженность по налогам и сборам, которая учитывается на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- кредиторская задолженность перед покупателями и заказчиками, которая возникает в случае получения аванса (предварительной оплаты) под поставку продукции, товаров (выполнение работ, оказание услуг) и включает задолженность по коммерческим кредитам. Указанная задолженность отражается по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателя и заказчиками» субсчет «Авансы (предоплата) полученные»;

- кредиторская задолженность перед учредителями (участниками) по выплате действительной стоимости доли (рыночной стоимости акций) при выходе из общества, а также по выплате доходов в виде распределенной прибыли, учитываемая на счете 75 «Расчеты с учредителями»;

– прочая кредиторская задолженность по имущественному и личному страхованию, по претензиям, по ошибочно зачисленным на счета организации суммам, по арендной плате, по лицензионным платежам, по таможенным платежам, по расчетам с комитентом и иным видам задолженности, не упомянутым выше. Указанные виды кредиторской задолженности отражаются по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Статья «**Другие краткосрочные обязательства**» отражает сальдо по счету 86 «Целевое финансирование» и кредитовое сальдо по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в части прочих краткосрочных обязательств.

Таким образом, суммированием строк пассива баланса получается итоговый показатель, который равен валюте баланса по активу.

5.3. Порядок формирования отчета о финансовых результатах упрощенной отчетности

Форма отчета о финансовых результатах, рекомендованная Минфином РФ для применения организациям, составляющим упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, имеет следующий вид (рис. 5.3).

Отчет о финансовых результатах является основной формой бухгалтерской отчетности, так как содержит информацию о финансовых результатах деятельности экономического субъекта за отчетный период, необходимую организациям и лицам, взаимодействующим с данным предприятием.

Методика формирования финансовых результатов основывается на положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (далее – ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (далее – ПБУ 10/99).

В отличие от крупных организаций отчет о финансовых результатах для субъектов малого предпринимательства, утвержденный Приказом Минфина РФ № 113н (в ред. приказа 57н), представлен сокращенным количеством статей. Так в упрощенном отчете нет многих показателей: валовая прибыль/убыток, доходы от участия в других организациях, прибыль/убыток до налогообложения, текущий налог на прибыль. Однако в отчете отдельно представлены доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие поступления и расходы, данное деление подразумевает формирование информации о финансовых результатах в бухгалтерском учете от обычных видов деятельности и прочих.

Отчет о финансовых результатах, как и бухгалтерский баланс, состоит из заголовочной части и показателей, раскрывающих финансовые результаты деятельности экономического субъекта. В заголовочной части указываются те же сведения, что и при заполнении бухгалтерского баланса. Показатели финансовых результатов сгруппированы в таблице, при этом данные представлены за отчетный период и за аналогичный период предыдущего года.

ЦЕЛЬ 4
Рассмотреть особенности формирования отчета о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах			
за _____ 20__ г.		Коды	
Форма по ОКУД		0710002	
Дата (число, месяц, год)			
Организация _____	по ОКПО _____		
Идентификационный номер налогоплательщика _____	ИНН _____		
Вид экономической деятельности _____	по ОКВЭД _____		
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	по ОКОПФ/ОКФС _____		
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) _____	по ОКЕИ _____	384 (385)	

Наименование показателя	Код	За отчетный период	За аналогичный период
1	2	3	4
Выручка (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов)	2110		
Расходы по обычной деятельности (включая себестоимость продаж, коммерческие и управленческие расходы)	2120		
Проценты к уплате	2330	()	()
Прочие доходы	2340		
Прочие расходы	2350	()	()
Налоги на прибыль (доходы) (включая текущий налог на прибыль, изменение отложенных налоговых обязательств и активов)	2410		
Чистая прибыль (убыток)	2400		

Руководитель _____	_____
(подпись)	(расшифровка подписи)
"__" _____ 20__ г.	

Рис. 5.3. Форма отчета о финансовых результатах субъекта малого предпринимательства

В отчете о финансовых результатах доходы и расходы от обычных видов деятельности малых предприятий представлены двумя статьями:

- «Выручка (за минусом НДС, акцизов)»;
- «Расходы по обычной деятельности (включая себестоимость продаж, коммерческие и управленческие расходы)».

В соответствии с п. 6 ПБУ 9/99 выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности за исключением поступлений, не признаваемых доходом, установленными п. 3 ПБУ 9/99.

Выручка в бухгалтерском учете малого предприятия может признаваться по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков) при соблюдении условий [п. 12 ПБУ 9/99]:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;

– имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

– расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Условие «право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)» [пп. «г» п. 12 ПБУ 9/99] при применении кассового метода признания доходов может быть не выполнено.

Данные по статье **«Выручка (за минусом НДС, акцизов)»**, приводятся за минусом сумм налога на добавленную стоимость и акцизов, то есть точно так же, как по правилам составления отчетности для крупных организаций с кредита счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» за минусом дебетового оборота счета 90 «Продажи» субсчет 3 «НДС».

При формировании отчета о финансовых результатах важно соблюдать принцип существенности. Степень детализации показателей малое предприятие определяет самостоятельно, исходя из имеющихся у него видов поступлений, каждый из которых в отдельности составляет существенный процент от общей суммы доходов предприятия за отчетный период.

Расшифровку статьи **«Выручка (за минусом НДС, акцизов)»** следует производить лишь тем экономическим субъектам, которые являются многопрофильными, многономенклатурными, а также являются акционерными обществами, когда заинтересованные пользователи не могут оценить финансовые результаты без существенных показателей. Если возникает необходимость в детализации выручки от продажи продукции (работ, услуг), то следует привлечь данные аналитического учета по продажам.

Формирование статьи **«Расходы по обычной деятельности (включая себестоимость продаж, коммерческие и управленческие расходы)»** зависит от того, каким видом деятельности занимается субъект малого предпринимательства. В данную строку включаются показатели себестоимости продаж, коммерческих и управленческих расходов. Малые предприятия, занятые производством продукции, отражают по данной статье:

– производственную себестоимость проданной продукции (работ, услуг), когда предприятие применяет традиционную схему формирования фактической себестоимости продукции (работ, услуг) – информация отражается с кредитового оборота счетов 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»;

– сокращенную себестоимость проданной продукции (работ, услуг), когда управленческие расходы полностью списываются непосредственно на счет 90 «Продажи» – информация отражается с кредитового оборота счетов 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»;

- сумму превышения (уменьшения) фактической производственной себестоимости выпущенной продукции над нормативной или плановой себестоимостью, когда предприятие организует учет выпуска продукции с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг);

- сумму расходов на продажу – информация списывается с кредитового оборота счета 44 «Расходы на продажу» в случае применения льготы признавать коммерческие расходы в себестоимости проданной продукции (работ, услуг) полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности;

- сумму управленческих расходов – информация формируется с кредитового оборота счета 26 «Общехозяйственные расходы» в случае применения льготы признавать управленческие расходы в себестоимости проданной продукции (работ, услуг) полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Малые предприятия, занятые торговой деятельностью, по данной статье отражают стоимость приобретения товаров, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде (кредитовый оборот счета 41 «Товары»). При этом следует отметить, что в данную статью включаются расходы на продажу товаров (44 счет).

В отличие от крупных организаций субъектам малого предпринимательства разрешается использовать кассовый метод учета доходов и расходов, поэтому формирование показателей статьи «Расходы по обычной деятельности (включая себестоимость продаж, коммерческие и управленческие расходы)» зависит от того, какой порядок доходов и расходов применяется у малого предприятия. Если малые предприятия признают выручку в момент отгрузки продукции, то расходы признаются таковыми в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты. Расходы признаются в том периоде, в котором они возникают, исходя из условий сделок и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов. Если малые предприятия применяют кассовый метод определения доходов и расходов, то расходы признаются таковыми в том отчетном периоде, в котором произошла их фактическая оплата и прекращены все встречные обязательства по переходу права собственности.

При этом в составе расходов отчетного периода указанные расходы малые предприятия могут признать в финансовом и налоговом учете следующим образом [ст. 273 НК РФ]:

- материальные расходы признаются в момент оплаты с расчетного счета, из кассы или в ином погашении, а также по мере списания данного сырья и материалов в производство;

- расходы на оплату труда учитываются в момент оплаты;

- амортизация принимается в сумме, начисленной за отчетный период и только по оплаченным амортизируемым объектам, используемым в производстве продукции или в расходах на продажу;

- налоги и сборы учитываются в составе расходов в размере их фактической оплаты.

В соответствии с п. 1 ст. 273 НК РФ организации, использующие общий режим налогообложения, имеют право признавать доходы и расходы по кассовому методу, если в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 млн р. за каждый квартал. Это ограничение не распространяется на участников проекта «Сколково», если они ведут учет доходов и расходов в соответствии с требованиями гл. 26.2 НК РФ. Субъекты малого предпринимательства, применяющие спецрежимы налогообложения, доходы и расходы определяют по кассовому методу в соответствии с требованиями главы 26 НК РФ.

Прежде, чем признать расходы в себестоимости проданной продукции (работ, услуг), необходимо по всем расходам произвести взаимосверку с денежными, расчетными счетами в части оплаты.

Таким образом, источником информации для заполнения статьи «Расходы по обычной деятельности (включая себестоимость продаж, коммерческие и управленческие расходы)» служит счет 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж» (возможно субсчета «Коммерческие расходы», «Управленческие расходы») в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы».

В отчете о финансовых результатах доходы и расходы от прочих видов деятельности малых предприятий представлены тремя статьями:

- «Проценты к уплате»;
- «Прочие доходы»;
- «Прочие расходы».

Доходы и расходы от прочих видов деятельности учитываются на малых предприятиях в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

По статье **«Проценты к уплате»** отражаются:

– расходы по полученным кредитам и займам (начисленные проценты) – информация формируется с кредитового сальдо по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в части начисленных процентов (за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива). При использовании льготы (п. 7 ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам») субъекты малого предпринимательства вправе включать все начисленные проценты в прочие расходы и отражать в отчетности по статье «Проценты к уплате»;

– расходы, подлежащие уплате по собственным векселям и облигациям, – информация формируется с кредитового сальдо по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в части начисленных процентов.

Счета по учету расходов по кредитам и займам корреспондируют с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы».

В статье **«Прочие доходы»** отражаются все доходы организации, учитываемые на счете 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы» за минусом сумм НДС. В частности, к ним относятся [п. 7 ПБУ 9/99]:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, если это не обычный вид деятельности;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), если это не обычный вид деятельности;

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

- поступления в возмещение причиненных организации убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- курсовые разницы;

- сумма дооценки активов;

- прочие доходы.

По статье **«Прочие расходы»** учитывают все расходы организации из перечня расходов, указанного в п. 11 ПБУ 10/99, кроме процентов к уплате, которые отражаются в отчетности отдельно. К прочим расходам относятся, в частности:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, если это не обычный вид деятельности;

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, если это не обычный вид деятельности;

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы;

- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие расходы.

Информация в статью «Прочие расходы» формируется с дебетового оборота счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» без учета аналитических данных по начисленным процентам за пользование кредитами и займами.

В отчете о финансовых результатах, в отличие от крупных организаций, малые предприятия представляют статью **«Налоги на прибыль (доходы) (включая текущий налог на прибыль, изменение отложенных обязательств и активов)»**. Показатель «Текущий налог на прибыль» формируется по данным налогового учета с кредитового сальдо соответствующего субсчета к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам». Информация об изменениях налоговых активов и обязательств включается в статью в соответствии с нормами ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» с использованием счетов 09 «Отложенные налоговые активы», 77 «Отложенные налоговые обязательства». Если субъект малого предпринимательства, использующий общую систему налогообложения, воспользуется льготой не применять ПБУ 18/02, то раскрывать информацию об изменениях отложенных налоговых обязательств и активов нет необходимости.

Также в отчете о финансовых результатах представляется статья **«Чистая прибыль (убыток)»**, информация по которой формируется с конечного остатка счета 99 «Прибыли и убытки». При составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности сумма чистой прибыли (убытка) списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Таким образом, формирование информации о финансовых результатах деятельности малых предприятий, представляется в отчете о финансовых результатах сокращенным количеством статей. Кроме того в отчете нет справочной информации о результатах от переоценки, о базовой и разводненной прибыли/убытка на акцию. Такая информация даже в свернутом виде не представляется малыми предприятиями, что отвечает специфике деятельности малых предприятий, удовлетворяет интересы собственников, позволяет представить полную и достоверную информацию о финансовых результатах, понятную пользователям.

5.4. Упражнения

1. Субъект малого предпринимательства вправе с января 2013 г. формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность:

ТЕСТЫ
НА ЗНАНИЕ

- а) в объеме форм и по правилам, которые установлены для коммерческих организаций;
- б) по упрощенной системе;
- в) оба ответа верны.

2. По какой строке бухгалтерского баланса отражается задолженность подотчетных лиц перед организацией, если малое предприятие составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность в упрощенном порядке:

- а) «Финансовые и другие оборотные активы (включая дебиторскую задолженность)»;
- б) «Кредиторская задолженность»;
- в) «Другие долгосрочные обязательства».

3. Какой из перечисленных стандартов субъект малого предпринимательства вправе не применять:

- а) Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01;
- б) Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008;
- в) Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02.

4. В какой оценке отражается выручка в отчете о финансовых результатах:

- а) за минусом НДС и акцизов;
- б) включая НДС;
- в) за минусом НДС, себестоимости продаж.

5. Вправе ли малое предприятие не представлять приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:

- а) нет, это является обязательным для всех предприятий;
- б) да, если приложения не содержат наиболее важную информацию, без знания о которой невозможна оценка финансового положения малого предприятия.

1. Содержание и порядок заполнения актива бухгалтерского баланса упрощенной отчетности.

2. Содержание и порядок заполнения пассива бухгалтерского баланса упрощенной отчетности.

3. Что подразумевается под меньшим объемом отчетной информации малых предприятий по сравнению с объемом, предусмотренным для коммерческих организаций, не являющихся субъектами малого предпринимательства?

4. Какая информация содержится в заголовочной части бухгалтерского баланса малого предприятия?

5. В какой статье бухгалтерского баланса отражается информация о финансовых вложениях со сроком погашения свыше 12 мес.?

ЗАДАНИЕ
НА ПОНИМАНИЕ

1. Заполнить бухгалтерский баланс субъекта малого предпринимательства, если известны следующие остатки по счетам (табл. 5.2).

ЗАДАНИЕ
НА УМЕНИЕ

Таблица 5.2

Остатки по синтетическим счетам, тыс. р.

Шифр счета	Наименование счета	На 31.12.2014	На 31.12.2015
01	Основные средства	830	970
02	Амортизация основных средств	110	135
10	Материалы	130	255
20	Основное производство	100	380
43	Готовая продукция	480	570
50	Касса	25	45
51	Расчетные счета	170	270
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	120	180
62.1	Расчеты с покупателями	320	210
62.2	Расчеты с покупателями по авансам полученным	160	30
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	150	400
68	Расчеты по налогам и сборам	200	195
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	20	90
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	145	400
75.1	Расчеты с учредителями по взносам в уставный капитал	200	0
80	Уставный капитал	1000	1000
84	Нераспределенная прибыль	350	270

6. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ПРИ ПРИМЕНЕНИИ ПАТЕНТНОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ

1. Узнать о законодательно-нормативных документах, регулирующих патентную систему налогообложения.
2. Определить основные характеристики спецрежима.
3. Рассмотреть особенности ведения учета при патентной системе налогообложения.

**ЦЕЛИ
ТЕМЫ**

При создании малого предприятия необходимо выбрать применяемый режим налогообложения. В настоящий момент законодательством РФ предусмотрены общий и специальный режим налогообложения. Выбор режима – ответственное решение, поскольку от этого зависит общая налоговая нагрузка субъекта малого предпринимательства и, что немаловажно, ведение налогового учета.

Основными законодательно-нормативными документами в части регулирования патентной системы налогообложения для индивидуальных предпринимателей являются:

ЦЕЛЬ 1

Узнать о законодательно-нормативных документах

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Глава 26.5. Патентная система налогообложения : федер. закон от 25.06.2012 г. № 94-ФЗ.

2. О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования : федер. закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ.

3. Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и порядков их заполнения : приказ Минфина РФ от 22.10.2012 г. № 135н.

4. Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2016 год : приказ Минэкономразвития России от 20.10.2015 г. № 772.

5. О применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения на территории Иркут. обл. : закон Иркутской области от 29.11.2012 г. № 124-ОЗ (с изм. от 15.12.2015 г. №117-ОЗ).

6.1. Сущность патентной системы налогообложения

Патентная система налогообложения (далее – ПСН) применяется на территории РФ с 1 января 2013 г. Субъектами налогообложения являются только индивидуальные пред-

ЦЕЛЬ 2

Определить основные характеристики спецрежима

приниматели (далее – ИП). Сущность системы заключается в том, что по отдельным видам предпринимательской деятельности выдается патент, заменяющий уплату некоторых налогов.

Использование индивидуальным предпринимателем патента заменяет уплату:

- налога на доходы физических лиц в части дохода, полученного от предпринимательской деятельности;
- налога на имущество физических лиц в части имущества, используемого в ведении предпринимательской деятельности;
- налога на добавленную стоимость, кроме случаев прямо указанных в НК РФ.

В связи с тем, что данный спецрежим введен в действие на территории РФ с 01.01.2013 г., результаты его применения и основные показатели даны только за два года. Многие субъекты Российской Федерации в 2014 году ввели патентную систему в действие на своей территории. Для некоторых ИП данная система оказалась простой, понятной и наиболее выгодной. В частности, согласно данным ФНС России на 01.07.2015 г. патенты на право применения ПСН получили 99 037 индивидуальных предпринимателей, всего выдано патентов 122 098 единиц.

На рис. 6.1–6.4 представлены официальные статистические данные¹ о количестве и структуре выданных патентов в целом по РФ за 2014–2015 гг.

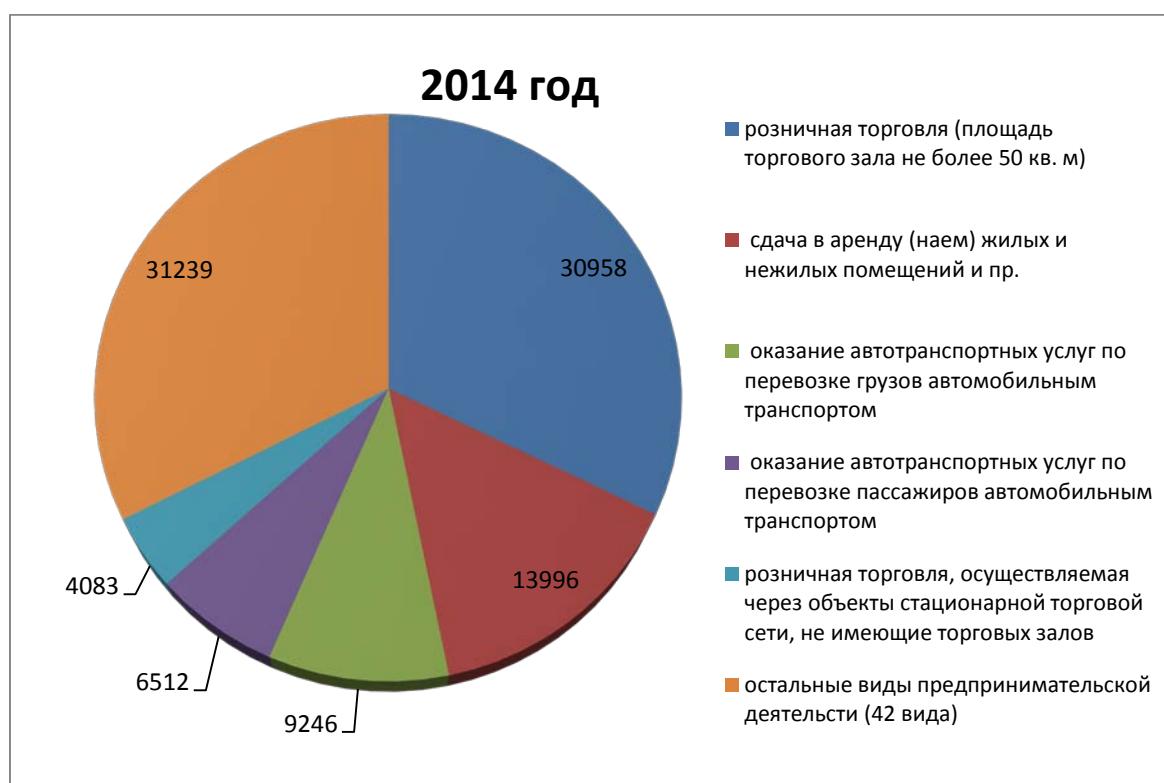


Рис. 6.1. Количество приобретенных патентов в 2014 г. по видам предпринимательской деятельности по России, ед.

¹ Сводные отчеты в целом по Российской Федерации и в разрезе субъектов Российской Федерации. URL: http://www.nalog.ru/rn38/related_activities/statistics_and_analytics/forms.

Рассмотрим структуру приобретенных патентов на 2014 год (рис. 6.2).

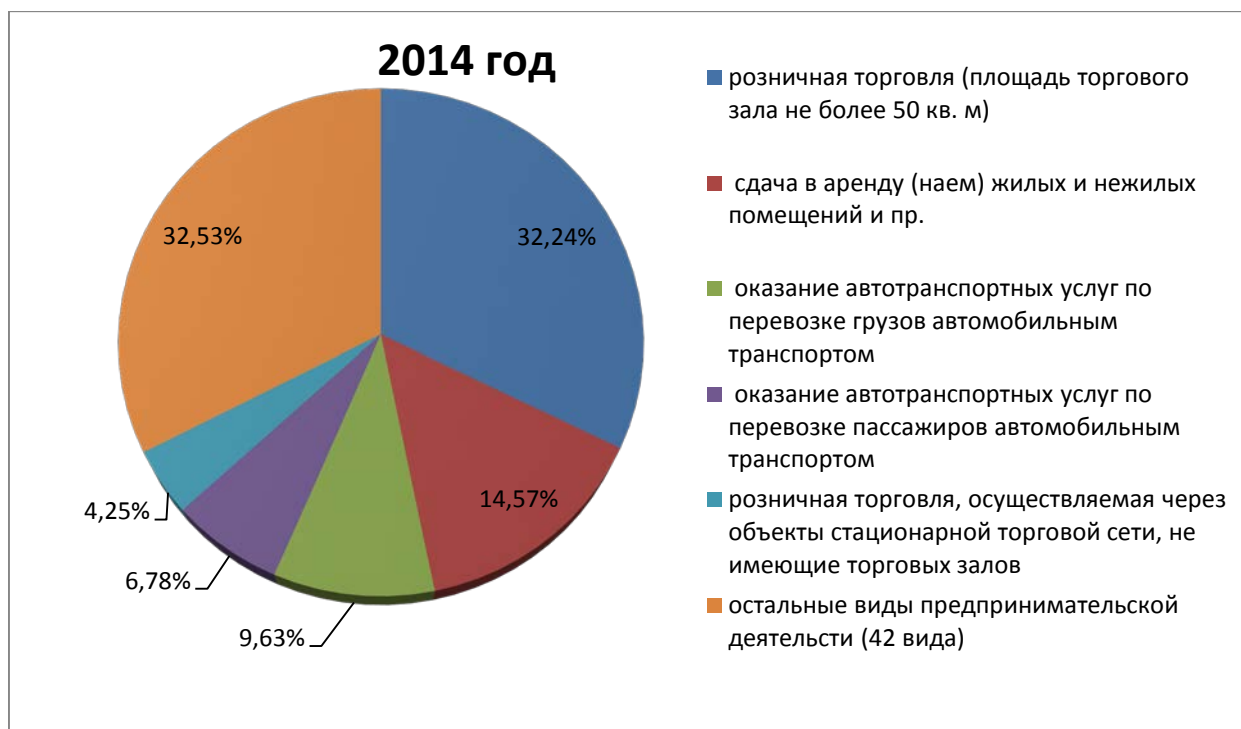


Рис. 6.2. Соотношение частей видов предпринимательской деятельности, для которых приобретен патент в 2014 г. в РФ

Статистические данные о количестве приобретенных патентов по видам предпринимательской деятельности в 2015 году по России показаны на рис. 6.3.

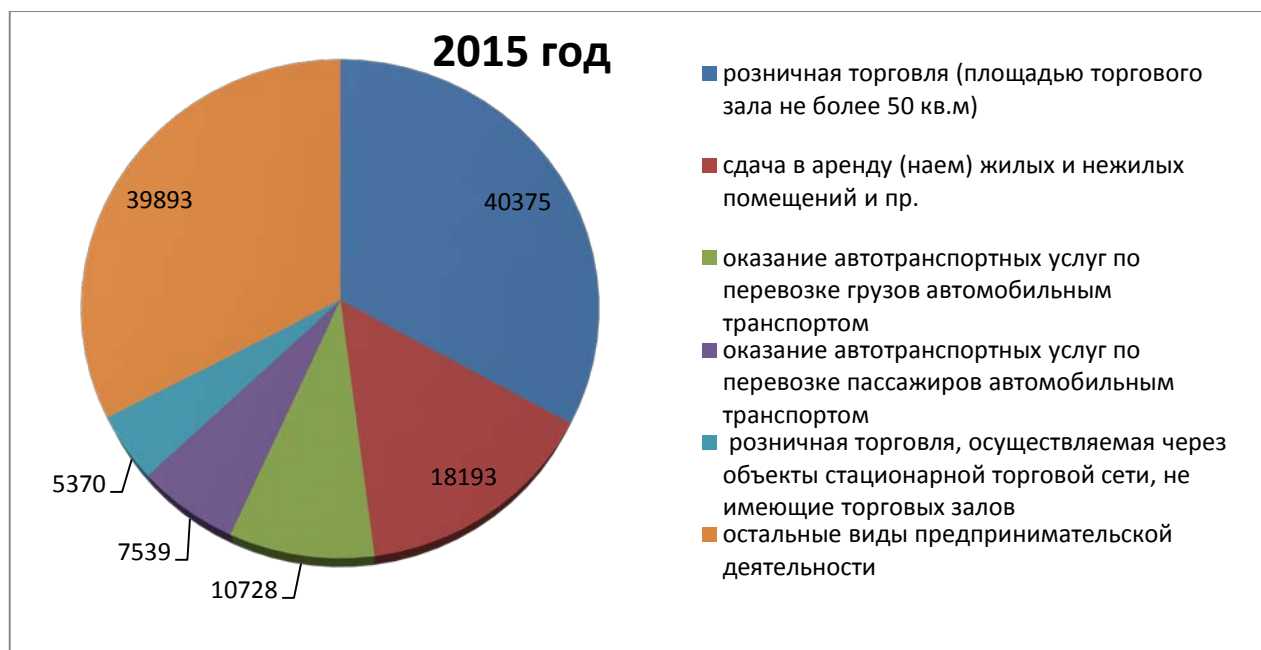


Рис. 6.3. Количество приобретенных патентов по видам предпринимательской деятельности в 2015 г. в РФ, ед.

На рис. 6.4 представлено процентное соотношение структуры выданных патентов по России за 2015 г.

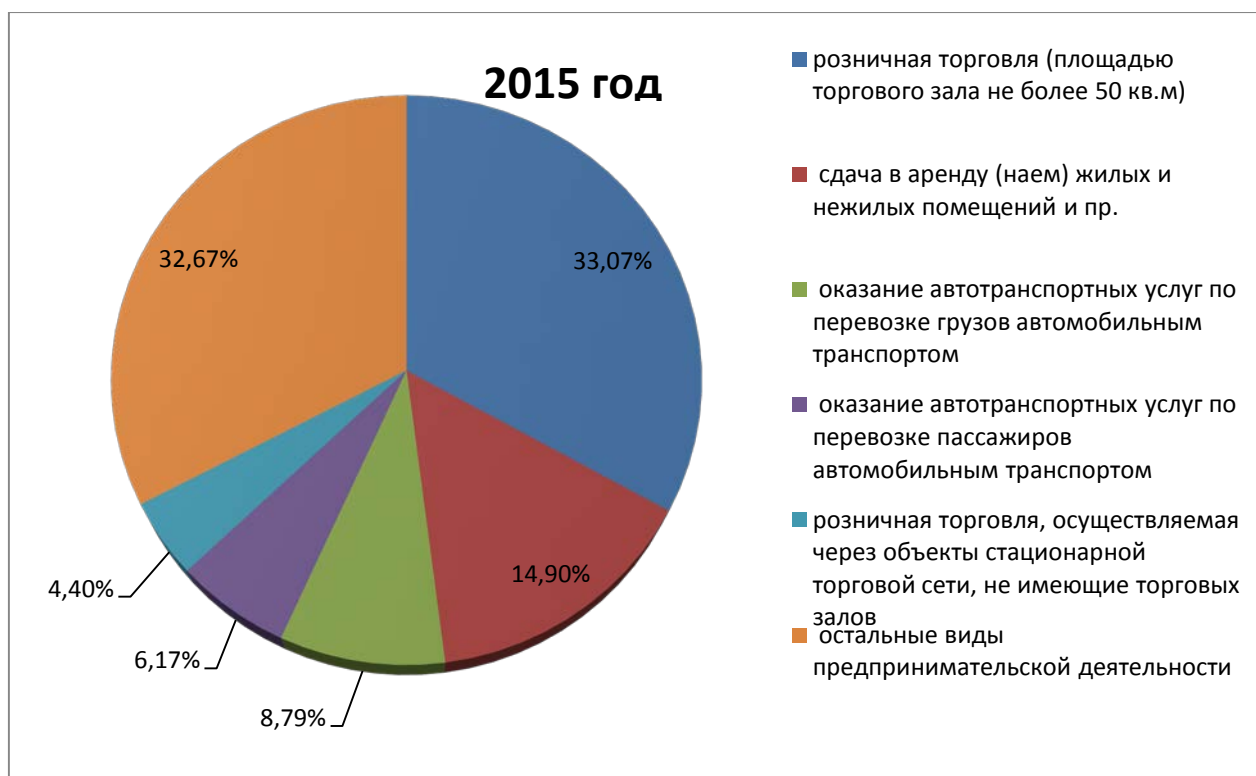


Рис. 6.4. Соотношение частей видов предпринимательской деятельности, для которых приобретен патент в 2015 году в РФ

В результате сравнительного анализа показателей за 2014 и 2015 гг., получен вывод что, в 2015 г. количество выданных патентов на применение патентной системы составило 122 098 ед., что на 26 064 ед. больше, чем показатель прошлого года. В 2015 г. право на использование патента получили 99 037 индивидуальных предпринимателей, что выше показателя 2014 г. на 15 441 ед. Рост статистических показателей выданных патентов связан с тем, что индивидуальные предприниматели стали более информированными о данном специальном режиме налогообложения.

По данным вертикального анализа определено, что лидером среди видов предпринимательской деятельности, ориентированных на ПСН, является розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 м² по каждому объекту организации торговли. Структурный анализ выданных патентов показал, что в анализируемом периоде за 2014–2015 гг. показатель этого вида предпринимательской деятельности составляет 32,24 и 33,07 % соответственно от общего количества выданных патентов за анализируемый период. На следующем месте по величине занимает предпринимательская деятельность от сдачи в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих ИП на праве собственности, что составляет приблизительно 15 % за два анализируемых периода. Также необходимо отметить незначительное снижение приобре-

таемости патента для автотранспортных услуг по перевозке грузов и пассажиров автомобильным транспортом, этот показатель составляет 9,63 % в 2014 г. и 8,79 % в 2015 г. (по перевозке грузов), а также 6,78 и 6,17 % соответственно (по перевозке пассажиров). На пятом месте по структуре выданных патентов расположена розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов. Показатели данной деятельности составляют в 2014 г. – 4,25 %, в 2015 г. – 4,40 %. Остальные виды деятельности занимают приблизительно одну и ту же часть от общей величины выданных патентов и имеют незначительный удельный вес, в общей совокупности их вес в структуре составляет примерно 33 %.

Статистические данные о количестве ИП, применяющих ПСН по видам предпринимательской деятельности, по Иркутской области представлены на рис. 6.5 и 6.6. По состоянию на 2015 г. в Иркутской области право на применение ПСН получили 434 индивидуальных предпринимателя, выдано всего патентов 477 шт., в 2014 г. выдан 421 патент и зарегистрировано 378 ИП, применяющих ПСН.



Рис. 6.5. Количество и структура приобретенных патентов по видам предпринимательской деятельности в 2014 г. в Иркутской области

На рис. 6.6 представлены количество приобретенных патентов в Иркутской области за 2015 г. в единицах и их структура по видам предпринимательской деятельности в процентах.

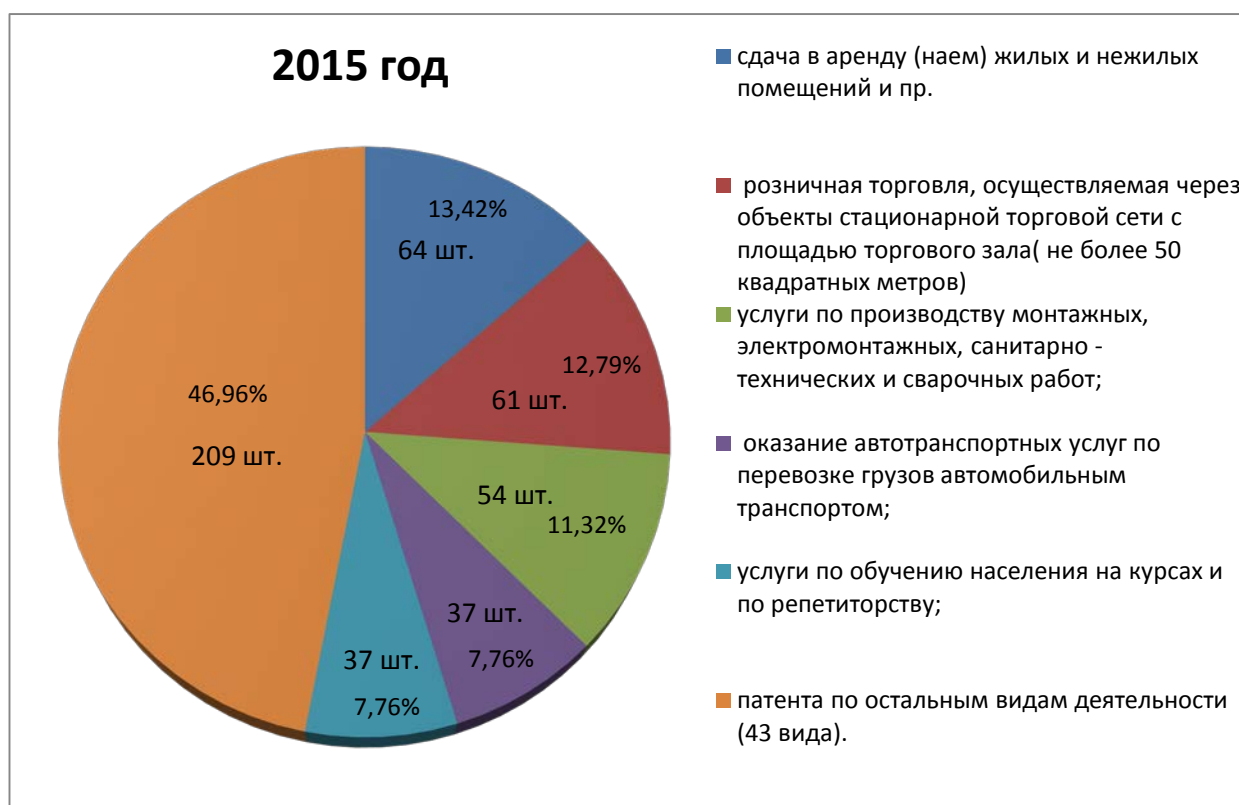


Рис. 6.6. Количество и структура приобретенных патентов по видам предпринимательской деятельности в 2015 г. в Иркутской области

Исходя из статистических данных по структуре и количеству приобретенных патентов в Иркутской области, наиболее популярным в приобретении патента является деятельность, связанная со сдачей в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих ИП на праве собственности. Доля выданных патентов по данному виду деятельности составляет около 13 % от общей доли за анализируемые года. Так же, как и по России в целом, розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 м² по каждому объекту организации торговли, занимает одну из лидирующих позиций выданных патентов в Иркутской области.

Интерпретация показателей, представленных на рис. 6.5. и 6.6, позволила сделать вывод, что в Иркутской области одним из показательных видов деятельности в 2015 г. являются услуги по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ (удельный вес – 11,32 % в 2015 г., что на 3,84 % выше показателя прошлого года). Увеличение удельного веса по вышеприведенному виду предпринимательской деятельности свидетельствует о росте спроса на данный патент.

В одинаковом процентном соотношении в 2015 г. находятся услуги по оказанию автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом и услуги по репетиторству и обучению населения на курсах, они равны 7,76 %. В 2014 г. доля оказания автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом занимала 8,79 %, а услуг по репетиторству и обучению

населения – 7,13 %. Кроме того существует 43 вида предпринимательской деятельности, под осуществление которых ИП вправе приобрести патент для применения в Иркутской области, но уровень приобретаемости этих патентов не так велик, как в приведенных выше примерах. В целом структура видов деятельности значительно не изменилась в 2015 г. по сравнению с предыдущим периодом.

Исходя из статистических данных по выдаваемым патентам, можно сделать вывод, что применение ПСН не является популярным среди индивидуальных предпринимателей. Основная проблема в непопулярности данного режима заключается в следующем:

- консерватизм поведения действующих ИП;
- недостаточная информативность применения специального режима для новых индивидуальных предпринимателей;
- боязнь последствий перехода на спецрежим и применения ПСН.

Однако данный режим имеет множество преимуществ в применении (нет необходимости составлять и подавать налоговую декларацию, вести бухгалтерский учет, сумма налога является минимальной и заранее известна налогоплательщику и т.п.), что должно быть учтено при выборе системы налогообложения.

Для получения патента индивидуальный предприниматель подает заявление в налоговый орган по месту жительства не позднее чем за 10 дней до начала применения индивидуальным предпринимателем патентной системы налогообложения.

В п. 2 ст. 346.45 НК РФ указано, что в случае, если физическое лицо планирует со дня его государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя осуществлять предпринимательскую деятельность на основе патента в субъекте Российской Федерации, на территории которого такое лицо состоит на учете в налоговом органе по месту жительства, заявление на получение патента подается одновременно с документами, представляемыми при государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя. В этом случае действие патента, выданного индивидуальному предпринимателю, начинается со дня его государственной регистрации.

Форма патента (рис. 6.7, 6.8) и форма заявления на получение патента утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Применение ПСН ограничено рядом условий. Во-первых, имеют право применять ПСН индивидуальные предприниматели, средняя численность наемных работников которых не превышает за налоговый период, по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем, 15 человек (ст. 346.43 НК РФ).

Во-вторых, еще одним существенным условием применения ПСН является вид предпринимательской деятельности, которым занимается индивидуальный предприниматель. В п. 2 ст. 346.43 НК РФ установлен закрытый перечень видов деятельности – всего 63 наименования. Однако в пп. 2 п. 8 ст. 346.43 НК РФ предусмотрено право субъектов РФ устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам, при которых возможно использовать ПСН.

Средняя численность привлекаемых наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, за налоговый период составляет _____ человек

Показатели, характеризующие отдельные виды предпринимательской деятельности, указанные в подпунктах 10, 11, 19, 32, 33, 45 - 47 пункта 2 статьи 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации _____

Сумма налога, уплачиваемая в связи с применением патентной системы налогообложения (далее – налог), составляет _____
(сумма прописью)

Уплата налога производится по месту постановки на учет в налоговом органе:

1)⁵ в размере полной суммы налога _____
(сумма прописью) _____ рублей

в срок не позднее « _____ » _____ 20 ____ года;
(дата) (месяц)

2)⁶ в размере одной трети суммы налога _____
(сумма прописью) _____ рублей

в срок не позднее « _____ » _____ 20 ____ года;
(дата) (месяц)

в размере двух третей суммы налога _____
(сумма прописью) _____ рублей

в срок не позднее « _____ » _____ 20 ____ года;
(дата) (месяц)

Расчет налога

№ п/п	Показатели	Код строки	Значение показателей (рублей)
1.	Налоговая база (денежное выражение потенциально возможного к получению годового дохода) ⁷	010	
2.	Налоговый период ⁸	020	
3.	Налоговая ставка	030	6 %
4.	Налог (стр.010/12 месяцев x стр.020 x стр. 030)	040	

⁵ Заполняется в случае, если патент получен на срок до шести месяцев.

⁶ Заполняется в случае, если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года.

⁷ Установленный на календарный год законом субъекта Российской Федерации размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применяется патентная система налогообложения.

⁸ Срок, на который выдан патент (не более чем двенадцать месяцев включительно в пределах календарного года).

Рис. 6.8. Обратная сторона формы патента

Патентная система налогообложения применяется в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;
- 2) ремонт, чистка, окраска и пошив обуви;
- 3) парикмахерские и косметические услуги;
- 4) химическая чистка, крашение и услуги прачечных;
- 5) изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;
- 6) ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, часов, ремонт и изготовление металлоизделий;
- 7) ремонт мебели;
- 8) услуги фотоателье, фото- и кинологических лабораторий;
- 9) техническое обслуживание и ремонт автотранспортных и мототранспортных средств, машин и оборудования;
- 10) оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом;
- 11) оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом;
- 12) ремонт жилья и других построек;
- 13) услуги по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ;
- 14) услуги по остеклению балконов и лоджий, нарезке стекла и зеркал, художественной обработке стекла;
- 15) услуги по обучению населения на курсах и по репетиторству;
- 16) услуги по присмотру и уходу за детьми и больными;
- 17) услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома;
- 18) ветеринарные услуги;
- 19) сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности;
- 20) изготовление изделий народных художественных промыслов;
- 21) прочие услуги производственного характера (услуги по переработке сельскохозяйственных продуктов и даров леса, в том числе по помолу зерна, обдирке круп, переработке маслосемян, изготовлению и копчению колбас, переработке картофеля, переработке давальческой мытой шерсти на трикотажную пряжу, выделке шкур животных, расчесу шерсти, стрижке домашних животных, ремонту и изготовлению бондарной посуды и гончарных изделий, защите садов, огородов и зеленых насаждений от вредителей и болезней; изготовление валяной обуви; изготовление сельскохозяйственного инвентаря из материала заказчика; граверные работы по металлу, стеклу, фарфору, дереву, керамике; изготовление и ремонт деревянных лодок; ремонт игрушек; ремонт туристского снаряжения и инвентаря; услуги по вспашке огородов и распиловке дров; услуги по ремонту и изготовлению очковой оптики; изготовление и печатание ви-

зитных карточек и пригласительных билетов на семейные торжества; переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы; зарядка газовых баллончиков для сифонов, замена элементов питания в электронных часах и других приборах);

22) производство и реставрация ковров и ковровых изделий;

23) ремонт ювелирных изделий, бижутерии;

24) чеканка и гравировка ювелирных изделий;

25) монофоническая и стереофоническая запись речи, пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт-диск, перезапись музыкальных и литературных произведений на магнитную ленту, компакт-диск;

26) услуги по уборке жилых помещений и ведению домашнего хозяйства;

27) услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественного оформления;

28) проведение занятий по физической культуре и спорту;

29) услуги носильщиков на железнодорожных вокзалах, автовокзалах, аэровокзалах, в аэропортах, морских, речных портах;

30) услуги платных туалетов;

31) услуги поваров по изготовлению блюд на дому;

32) оказание услуг по перевозке пассажиров водным транспортом;

33) оказание услуг по перевозке грузов водным транспортом;

34) услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка);

35) услуги, связанные с обслуживанием сельскохозяйственного производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы);

36) услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству;

37) ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты;

38) занятие медицинской деятельностью или фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности;

39) осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию;

40) услуги по прокату;

41) экскурсионные услуги;

42) обрядовые услуги;

43) ритуальные услуги;

44) услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров;

45) розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 квадратных метров по каждому объекту организации торговли;

46) розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети;

47) услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания и др.

Вид предпринимательской деятельности указывается в заявлении на получение патента.

Патент выдается по выбору индивидуального предпринимателя на период от 1 до 12 месяцев в пределах календарного года. В связи с этим, налоговым периодом является срок, на который выдан патент. В общем случае налоговым периодом признается календарный год.

Индивидуальный предприниматель может перестать применять ПСН в следующих случаях:

- добровольно отказаться, что предусмотрено п. 2 ст. 346.44 НК РФ;
- потерять право на применение.

В последнем случае индивидуальный предприниматель может нарушить некоторые ограничения, предусмотренные НК РФ, в частности:

1) превышен предел средней численности наемных работников за налоговый период;

2) доходы налогоплательщика от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, превысили 60 млн р.;

3) нарушены сроки уплаты налога, поскольку налог должен быть уплачен по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в сроки, указанные в п. 2 ст. 346.51 НК РФ.

Следует отметить, что сумма налога рассчитывается исходя из количества месяцев срока действия патента:

1) если патент получен на срок до шести месяцев, – в размере полной суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента;

2) если патент получен на срок от шести месяцев до календарного года:
– в размере одной трети суммы налога в срок не позднее девяноста календарных дней после начала действия патента;
– в размере двух третей суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента.

Величина налога, уплачиваемого при ПСН, рассчитывается следующим образом (формула (6.1)):

$$\sum_{\text{налога ПСН}} = ПВД \cdot 6 \%, \quad (6.1)$$

где *ПВД* – потенциально возможный к получению индивидуальным предпринимателем годовой доход (р.).

Размер потенциально возможного дохода устанавливается субъектом РФ для каждого вида предпринимательской деятельности. Однако в НК РФ установлен его максимальный размер – не более 1 млн р. Ежегодно размер потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на данный календарный год.

В 2016 г. для целей применения патентной системы налогообложения предусмотрен коэффициент-дефлятор, равный 1,329. В связи с этим максимальный размер потенциально возможного дохода в 2016 г. составляет 1,329 млн р.

Законом Иркутской области от 29.11.2012 г. № 124-ОЗ «О применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения на территории Иркутской области» предусмотрены размеры потенциально возможного дохода для каждого вида деятельности в разрезе средней численности наемных работников, количества транспортных средств и количества обособленных объектов (площадей).

В Законе № 124-ОЗ выделены группы налогоплательщиков с учетом дифференциации территории патента по муниципальным образованиям Иркутской области. В частности:

- первая группа: город Иркутск;
- вторая группа: муниципальное образование города Братска, Ангарское городское муниципальное образование, муниципальное образование города Усолье-Сибирское, Усть-Кутское муниципальное образование, муниципальное образование «Нижнеудинский район»;
- третья группа: муниципальное образование город Усть-Илимск, Иркутское районное муниципальное образование, муниципальное образование «город Черемхово», муниципальное образование «Братский район», муниципальное образование «Тайшетский район», Шелеховский район, Зиминское городское муниципальное образование, муниципальное образование «город Саянск», муниципальное образование – «город Тулун», муниципальное образование города Бодайбо и района, муниципальное образование «Качугский район», муниципальное образование Киренский район, муниципальное образование «Слюдянский район», районное муниципальное образование «Усть-Удинский район», муниципальное образование «Аларский район», муниципальное образование Мамско-Чуйского района, муниципальное образование «Нукутский район», Зиминское районное муниципальное образование;
- четвертая группа: муниципальное образование «Нижнеилимский район», Усольское районное муниципальное образование, муниципальное образование «город Свирск», муниципальное образование «Заларинский район», муниципальное образование Иркутской области «Казачинско-Ленский район», муниципальное образование Куйтунский район, Ольхонское районное муниципальное образование, муниципальное образование «Тулунский район», муниципальное образование «Усть-Илимский район», Черемховское районное муниципальное образование, Чунское районное муниципальное образование, муниципальное образование «Боханский район», муниципальное образование «Осинский район», муниципальное образование «Эхирит-Булагатский район», муниципальное образование Балаганский район, муниципальное образование «Жигаловский район», муниципальное образование «Катангский район», муниципальное образование «Баяндаевский район».

Законом № 124-ОЗ установлена налоговая ставка в размере 0 процентов для налогоплательщиков для налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей, впервые зарегистрированных после 1 января 2016 г. и осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории Иркутской области по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности:

1) ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;

2) ремонт, чистка, окраска и пошив обуви;

3) услуги по обучению населения на курсах и по репетиторству;

4) услуги по присмотру и уходу за детьми и больными;

5) изготовление изделий народных художественных промыслов;

6) прочие услуги производственного характера (услуги по переработке сельскохозяйственных продуктов и даров леса, в том числе по помолу зерна, обдирке круп, переработке маслосемян, изготовлению и копчению колбас, переработке картофеля, переработке давальческой мытой шерсти на трикотажную пряжу, выделке шкур животных, расчесу шерсти, стрижке домашних животных, ремонту и изготовлению бондарной посуды и гончарных изделий, защите садов, огородов и зеленых насаждений от вредителей и болезней; изготовление валяной обуви; изготовление сельскохозяйственного инвентаря из материала заказчика; граверные работы по металлу, стеклу, фарфору, дереву, керамике; изготовление и ремонт деревянных лодок; ремонт игрушек; ремонт туристского снаряжения и инвентаря; услуги по вспашке огородов и распиловке дров; услуги по ремонту и изготовлению очковой оптики; изготовление и печатание визитных карточек и приглашений на семейные торжества; переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы; зарядка газовых баллончиков для сифонов, замена элементов питания в электронных часах и других приборах);

7) производство и реставрация ковров и ковровых изделий;

8) проведение занятий по физической культуре и спорту;

9) услуги по прокату.

Например, индивидуальный предприниматель занимается услугами химической чистки. Средняя численность наемных работников составляет 5 чел., ИП относится ко второй группе, соответственно, согласно Закону Иркутской области № 124-ОЗ, размер потенциально возможного к получению годового дохода составляет 800 000 р. Патент получен на 12 месяцев. Определить сумму налога.



Пример

$$\sum \text{налога} = 800000 \cdot 6 \% = 48000 \text{ р.}$$

Сумма налога может быть дифференцирована в соответствии с количеством месяцев срока действия патента.

Изменим условия предыдущего примера. Патент получен на срок 6 месяцев. Определить сумму налога.



Пример

$$\sum_{\text{налога}} = 800000 \cdot \frac{6}{12} \cdot 6 \% = 24000 \text{ р.}$$

Таким образом, сумма налога зависит от срока действия патента.

6.2. Особенности налогового учета при применении ПСН

Налоговый учет – необходимое условие в ведении патентной системы налогообложения.

Для целей налогового учета индивидуальный предприниматель обязан вести Книгу учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, по каждому полученному патенту [п. 1 ст. 346.53 НК РФ]. Форма Книги и порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина РФ от 22.10.2012 г. № 135н (рис. 6.9).

В Книге в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции, связанные с получением доходов от реализации, в налоговом периоде (периоде, на который получен патент). Учет расходов при ПСН не предусмотрен. По каждому полученному патенту ведется отдельная Книга учета доходов.

ЦЕЛЬ 3
Рассмотреть особенности ведения учета при патентной системе налогообложения

Ведение Книги учета доходов осуществляется на русском языке. Книга учета доходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении Книги учета доходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании налогового периода вывести ее на бумажные носители.

На каждый очередной налоговый период открывается новая Книга учета доходов. Книга учета доходов должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком Книги учета доходов указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью налогоплательщика и скрепляется печатью налогоплательщика (при ее наличии), таким образом, заверять Книгу в налоговом органе не нужно.

Особенностью применения ПСН является то, что налоговой отчетности не требуется, т.е. налоговая декларация в налоговые органы не представляется.

Индивидуальные предприниматели в рамках данного спецрежима для признания доходов в налоговом учете применяют кассовый метод. При этом в соответствии с п. п. 2 и 3 ст. 346.53 НК РФ датой получения дохода признается:

- день выплаты дохода в денежной форме, в том числе перечисления средств на счета предпринимателя либо по его поручению на счета третьих лиц;
- день передачи дохода в натуральной форме;
- день получения иного имущества (работ, услуг, имущественных прав), а также день погашения задолженности иным способом;
- дата оплаты векселя при использовании его в расчетах за товары (работы, услуги, имущественные права).

Пример

Пример

Пример

Пример

Пример

Следует отметить, что согласно п. 5 ст. 346.53 НК РФ доход в иностранной валюте предприниматель, применяющий патентную систему, пересчитывает в рубли по курсу Банка России на дату получения такого дохода.

Налоговым кодексом РФ предусмотрен единственный случай, когда предприниматель может уменьшить свои доходы: при возврате ранее полученных сумм предоплаты [п. 4 ст. 346.53 НК РФ].

Кроме того, установлена обязанность предпринимателя вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций, если помимо деятельности в рамках патентной системы он осуществляет иные виды деятельности с применением других режимов налогообложения [п. 6 ст. 346.53 НК РФ].

Следует отметить, что в соответствии со ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ индивидуальный предприниматель вправе не вести бухгалтерский учет в случае, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах они ведут учет доходов или расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности. В связи с этим индивидуальный предприниматель вправе не вести бухгалтерский учет при применении ПСН, поскольку он обязан вести налоговый учет доходов на основании п. 1 ст. 346.53 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели, применяющие ПСН, являются плательщиками страховых взносов в силу нескольких оснований:

- как лицо, не производящее выплаты другим физическим лицам, в этом случае он уплачивает взносы только за себя в фиксированном размере;
- как лицо, производящее выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, в этом случае индивидуальный предприниматель выступает страхователем в отношении привлеченных сотрудников.

Фиксированный размер страховых взносов индивидуального предпринимателя за себя зависит от величины потенциально возможного к получению годового дохода и исчисляется как произведение минимального размера оплаты труда (далее – МРОТ), увеличенного в 12 раз, и ставки страховых взносов.

С 01.07.2016 г. размер МРОТ составляет 7 500 р. Наглядно порядок расчета фиксированного размера страховых взносов, уплачиваемых индивидуальным предпринимателем, представлен в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Фиксированный размер страховых взносов,
уплачиваемых индивидуальным предпринимателем за себя в 2016 г.

Показатели	Взносы на обязательное пенсионное страхование в ПФР		Взносы на обязательное медицинское страхование в ФОМС
	Годовой доход до 300 000 р.	Годовой доход свыше 300 000 р.	
Порядок расчета	$\text{МРОТ} \cdot 12 \cdot 26 \%$	$\text{МРОТ} \cdot 12 \cdot 26 \% + 1 \%$ от суммы, превышающей 300 000 р. Максимум: $8 \text{ МРОТ} \cdot 12 \cdot 26 \%$	$\text{МРОТ} \cdot 12 \cdot 5,1 \%$

Показатели	Взносы на обязательное пенсионное страхование в ПФР		Взносы на обязательное медицинское страхование в ФОМС
	Годовой доход до 300 000 р.	Годовой доход свыше 300 000 р.	
Фиксированный размер страхового взноса	$7500 \cdot 12 \cdot 26 \% = 23400$ р.	23400 + 1 % от суммы, превышающей 300 000 р., но не более 187200 р.	$7500 \cdot 12 \cdot 5,1 \% = 4590$ р.
Дата уплаты страховых взносов	Не позднее 31 декабря текущего календарного года	Срок уплаты 23400 – не позднее 31 декабря текущего календарного года, оставшейся суммы – не позднее 1 апреля года, следующего за расчетным периодом	Не позднее 31 декабря текущего календарного года

Например, величина дохода индивидуального предпринимателя в 2016 г. составила 500 000 р. Величина страховых взносов в ПФР будет:



$$23400 + (500\,000 - 300\,000) \cdot 1 \% = 25\,400 \text{ р.}$$

Величина страховых взносов в ФФОМС равна 4590 р. Всего сумма начисленных взносов в 2016 г. составляет:

$$25\,400 + 4\,590 = 29\,990 \text{ р.}$$

В случае, когда индивидуальный предприниматель выступает страхователем в отношении наемных работников, то он платит взносы как за себя, так и за своих сотрудников. При этом согласно нормам п. 1 ч. 1 ст. 5 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ на период 2013–2018 гг. для индивидуальных предпринимателей, применяющих ПСН, используются пониженные тарифы страховых взносов:

- Пенсионный фонд РФ – 20 %;
- Фонд социального страхования РФ – 0 %;
- Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – 0 %.

Однако пониженные тарифы не применяются индивидуальными предпринимателями, выбравшими в качестве предпринимательской деятельности следующие виды:

- сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежавших индивидуальному предпринимателю на праве собственности;
- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 м² по каждому объекту организации торговли;
- розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети;

– услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 м² по каждому объекту организации общественного питания.

Уплата страховых взносов за наемных сотрудников производится ежемесячно путем перечисления суммы взносов не позднее 15 числа месяца, следующего за отчетным.

В заключении рассмотрения патентной системы налогообложения необходимо отметить порядок снятия с учета при прекращении действия указанного спецрежима. При этом датой снятия с учета является дата перехода индивидуального предпринимателя на общий режим налогообложения или дата прекращения предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения. В случае истечения срока патента снятие с учета осуществляется налоговым органом в течение 5 дней со дня истечения срока действия патента. В случае утраты права на применение патентной системы налогообложения снятие с учета осуществляется в течение 5 дней со дня получения налоговым органом заявления об утрате права на применение патентной системы налогообложения (форма № 26.5-3 утверждена Приказом ФНС России от 14.12.2012 г. № ММВ-7-3/957@).

В случае прекращения предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется патентная система налогообложения снятие с учета осуществляется в течение 5 дней со дня получения налоговым органом заявления о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения (форма № 26.5-4 утверждена Приказом ФНС России от 14.12.2012 г. № ММВ-7-3/957@)

6.3. Упражнения

1. Малое предприятие вправе ли применять патентную систему налогообложения:

- а) нет;
- б) да;
- в) да, но по некоторым видам деятельности.

ТЕСТЫ
НА ЗНАНИЕ

2. Субъектами патентной системы налогообложения являются:

- а) все коммерческие организации;
- б) субъекты малого предпринимательства;
- в) индивидуальные предприниматели.

3. Использование индивидуальным предпринимателем патента заменяет уплату:

- а) налога на доходы физических лиц в части дохода, полученного от предпринимательской деятельности;
- б) налога на имущество физических лиц в части имущества, используемого в ведении предпринимательской деятельности;

в) налога на добавленную стоимость, кроме случаев прямо указанных в НК РФ; налога на доходы физических лиц в части дохода, полученного от предпринимательской деятельности; налога на имущество физических лиц в части имущества, используемого в ведении предпринимательской деятельности.

4. Применение патентной системы налогообложения ограничено рядом условий, к которым относятся следующие:

- а) средняя численность наемных работников не превышает 15 человек;
- б) вид предпринимательской деятельности;

в) имеют право применять ПСН индивидуальные предприниматели, средняя численность наемных работников которых не превышает за налоговый период, по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемым индивидуальным предпринимателем, 15 человек; вид предпринимательской деятельности, которым занимается индивидуальный предприниматель.

1. С какого периода индивидуальные предприниматели вправе применять патентную систему налогообложения?

**ЗАДАНИЕ
НА ПОНИМАНИЕ**

2. Какие условия должны выполняться для применения спецрежима?

3. Какие виды деятельности подлежат патентной системе налогообложения?

4. Как рассчитать сумму патента в зависимости от вида деятельности и продолжительности срока?

5. Каким образом ведется бухгалтерский учет при применении ПСН?

6. Каким образом организован налоговый учет для применения патентной системы налогообложения?

7. Требуется ли налоговая отчетность при данном спецрежиме?

8. Перечислить основные федеральные и региональные законодательно-нормативные документы в части применения патентной системы налогообложения. Сформулировать их содержание.

1. Определить, имеет ли право индивидуальный предприниматель применять патентную систему налогообложения.

**ЗАДАНИЕ
НА УМЕНИЕ**

Индивидуальный предприниматель планирует заниматься ремонтом мебели, при этом средняя численность его наемных сотрудников составляет 14 чел.

2. Рассчитать сумму патента, если известны следующие условия.

Индивидуальный предприниматель осуществляет свою деятельность в сфере оказания автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом. Всего сумма выручки по данному виду деятельности за год составила 40 млн р. без НДС. Величина потенциально возможного к получению дохода составляет 340 000 р. Предполагается приобрести патент на 9 мес.

7. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ПРИ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1. Рассмотреть законодательно-нормативное регулирование при применении единого налога на вмененный доход.
2. Определить сущность спецрежима.
3. Рассмотреть особенности ведения учета при применении единого налога на вмененный доход.

ЦЕЛИ
ТЕМЫ

Основными законодательно-нормативными документами в части регулирования системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход являются:

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Глава 26.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности : федер. закон от 24.07.2002 г. № 104-ФЗ.

2. О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования : федер. закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ.

3. Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2016 год : приказ Минэкономразвития России от 20.10.2015 г. № 772.

4. Об установлении и введении в действие некоторых налогов на территории города Иркутска : решение Думы г. Иркутска от 31.08.2005 г. № 004-20-160175/5 (в ред. от 06.12.2012 г. № 005-20-410672/12).

ЦЕЛЬ 1
Рассмотреть законодательно-нормативное регулирование при применении ЕНВД

7.1. Основы режима налогообложения в виде единого налога на вмененный доход

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД) до 01.01.2013 г. являлась обязательной к исчислению и уплате на территории соответствующих субъектов РФ. На сегодняшний момент спецрежим носит рекомендательный характер для отдельных видов деятельности и его действие продлено до 2021 г.

Основные статистические показатели налоговой базы и структуры начислений по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности за 2014 г. и 2015 г. представлены в динамике в табл. 7.1.

ЦЕЛЬ 2
Определить сущность спецрежима

Таблица 7.1

Горизонтальный анализ налоговой базы и структуры начислений по единому налогу на вмененный доход
для отдельных видов деятельности

Наименование показателей	2014 г.			2015 г.			Отклонение		
	Всего	В том числе		Всего	В том числе		Всего	В том числе	
		организа- ции	индивиду- альные предприни- матели		организа- ции	индивиду- альные предприни- матели		организа- ции	индивиду- альные предприни- матели
Налоговая база (сумма исчислен- ного вмененного дохода) (тыс. р.)	907 164 138	332 764 343	574 399 795	951 369 583	339 294 646	612 074 937	44 205 445	6 530 303	37 675 142
Сумма исчисленного единого нало- га на вмененный доход (тыс. р.)	136 075 669	49 914 692	86 160 977	142 706 734	50 893 840	91 812 894	6 631 065	979 148	5 651 917
Сумма единого налога на вменен- ный доход, подлежащая уплате за налоговый период (тыс. р.)	77 183 305	28 247 868	48 935 437	79 162 390	28 959 514	50 202 876	1 979 085	711 646	1 267 439
В том числе									
Центральный ФО	17 240 341	6 506 807	10 733 534	17 364 787	6 539 596	10 825 191	124 446	32 789	91 657
Северо-западный ФО	8 583 810	3 841 292	4 742 518	8 882 022	3 949 357	4 932 665	298 212	108 065	190 147
Северокавказский ФО	2 466 160	810 782	1 655 378	2 545 430	818 126	1 727 304	79 270	7 344	71 926
Южный ФО	8 034 909	2 509 336	5 525 573	8 203 795	2 597 251	5 606 544	168 886	87 915	80 971
Приволжский ФО	15 027 132	5 404 897	9 622 235	15 422 707	5 537 830	9 884 877	395 575	132 933	262 642
Уральский ФО	7 657 201	2 755 053	4 902 148	7 677 569	2 857 674	4 819 895	20 368	102 621	-82 253
Сибирский ФО	11 520 015	4 272 160	7 247 855	11 821 953	4 275 453	7 546 500	301 938	3 293	298 645
В том числе Иркутская область	1 620 396	619 268	1 001 128	1 659 371	628 120	1 031 251	38 975	8 852	30 123
Дальневосточный ФО	6 653 737	2 147 541	4 506 196	6 761 117	2 270 550	4 490 567	107 380	123 009	-15 629
Количество налогоплательщиков, представивших налоговые декла- рации по единому налогу на вме- ненный доход для отдельных ви- дов деятельности (ед./чел.)	2 144 102	333 813	1 810 289	2 094 253	313 384	1 780 869	-49 849	-20 429	-29 420

Как видно из табл. 7.1, величина налоговой базы по ЕНВД в РФ в отчетном году увеличилась на 44 205 445 тыс. р., при этом налоговая база налогоплательщиков-организаций возросла на 6 530 303 тыс. р., а налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей значительно увеличилась на 37 675 142 тыс. р. Однако количество налогоплательщиков, представивших декларации по ЕНВД, сократилось в 2015 г. по сравнению с 2014 г. на 49 849 ед./чел. Таким образом, выявлена обратная зависимость: число налогоплательщиков сокращается, а величина единого налога растет. Сокращение числа налогоплательщиков, представивших налоговые декларации по единому налогу, происходит, главным образом, из-за утраты популярности данного спецрежима, временной ограниченности применения и перехода части индивидуальных предпринимателей на применение патентной системы налогообложения.

В 2015 г. увеличилась сумма единого налога, подлежащего уплате в бюджет за налоговый период, на 1 979 085 тыс. р. по сравнению с прошлым годом, в основном из-за роста налоговых перечислений индивидуальными предпринимателями на 1 267 439 тыс. р.

Следует отметить, что по всем федеральным округам величина ЕНВД к уплате в 2015 г. по сравнению с 2014 г. возросла. Наибольшее увеличение суммы единого налога, подлежащей уплате в бюджет, наблюдается в Приволжском федеральном округе (на 395 575 тыс. р.). Наименьший рост – в Уральском федеральном округе – на 20 368 тыс. р., при этом сумма перечислений индивидуальных предпринимателей снизилась на 82 253 тыс. р. Наблюдается снижение налоговых перечислений предпринимателями в Дальневосточном федеральном округе на 15 629 тыс. р.

В Иркутской области также отмечено увеличение суммы единого налога на вмененный доход, подлежащей уплате, на 38 975 тыс. р. в основном за счет перечислений индивидуальными предпринимателями.

Все допустимые виды деятельности, в отношении которых налогоплательщики имеют право применять ЕНВД, предусмотрены в п. 2 ст. 346.26 НК РФ. Применение единого налога вводится в действие законами субъектов РФ.

Решением Думы г. Иркутска от 31.08.2005 г. № 004-20-160175/5 (в ред. от 06.12.2012 г. № 005-20-410672/12) определено, что на территории г. Иркутска единый налог вводится в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) оказания бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;
- 2) оказания ветеринарных услуг;
- 3) оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- 4) оказания услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);
- 5) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями,

имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

6) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли;

7) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания;

9) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;

11) размещения рекламы с использованием внешних и внутренних поверхностей транспортных средств;

12) оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 квадратных метров;

13) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

14) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

Таким образом, органы местного самоуправления вправе устанавливать виды предпринимательской деятельности, подпадающие под уплату ЕНВД. В Иркутской области перечень видов деятельности в полном объеме совпадает с представленным в НК РФ. Также в компетенции субъекта РФ входит определение значения коэффициента K_2 , который используется для исчисления единого налога.

В пп. 2.1–2.3 п. 2 ст. 346.26 НК РФ указаны виды деятельности и определены условия, при которых не применяется единый налог.

Ниже наглядно и схематично представлены следующие условия перехода на систему налогообложения в виде ЕНВД: на рис. 7.1 отражены условия для организаций, на рис. 7.2 – для индивидуальных предпринимателей.

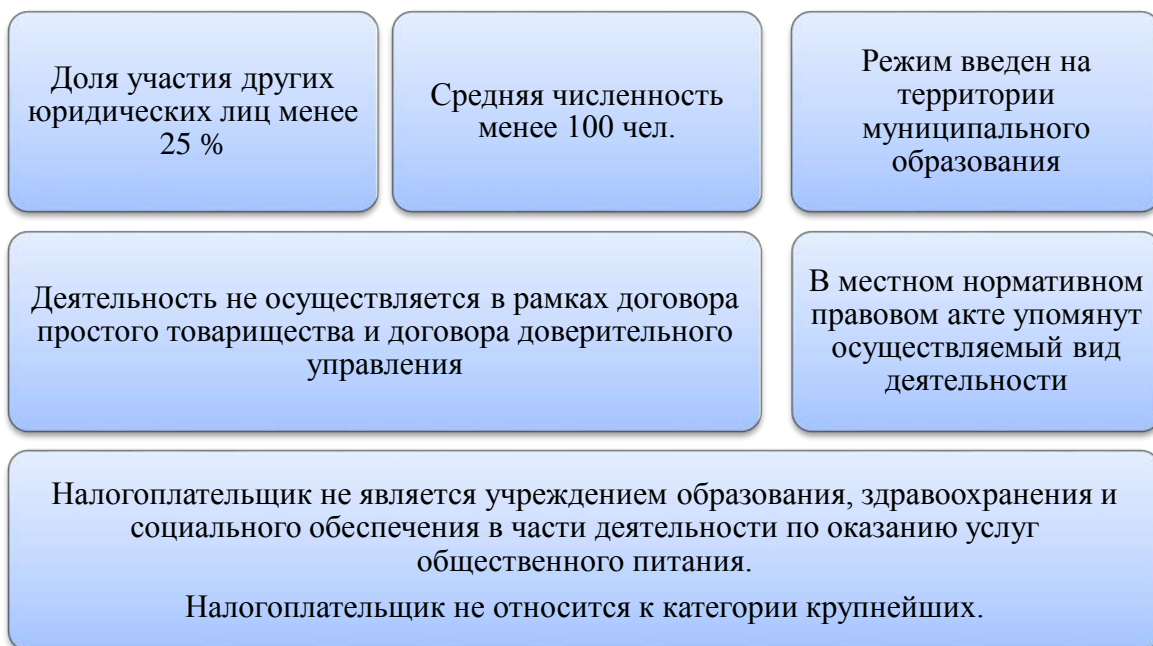


Рис. 7.1. Условия перехода на уплату ЕНВД для организаций

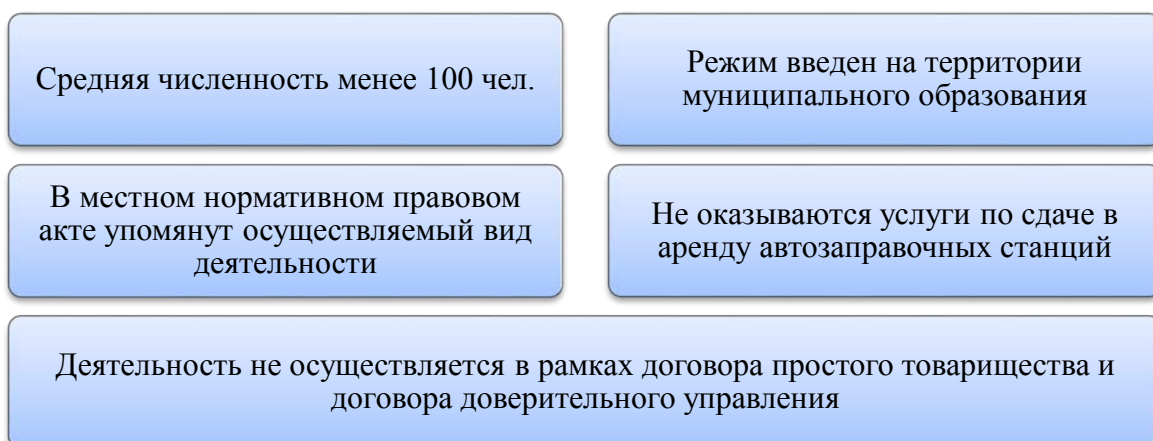


Рис. 7.2. Условия перехода на уплату ЕНВД для индивидуальных предпринимателей

В соответствии с п. 4 ст. 346.26 НК РФ уплата организациями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, за исключением объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость). Уплата индивидуальными предпринимателями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество фи-

зических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом). Также организации и индивидуальные предприниматели освобождены от уплаты налога на добавленную стоимость.

Срок уплаты ЕНВД – до 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом (квартал).

Сумма налога, подлежащая уплате, рассчитывается следующим образом (формула 7.1).

$$\sum \text{ЕНВД} = \text{НБ} \cdot 15 \%, \quad (7.1)$$

где ЕНВД – сумма начисленного единого налога

НБ – налоговая база.

При определении налога к уплате налогоплательщик вправе уменьшить сумму начисленного налога на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в данном налоговом периоде в соответствии с законодательством РФ при выплате налогоплательщиком вознаграждений работникам. Также налоговую базу уменьшают расходы по выплате пособия по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни временной нетрудоспособности работника, которые оплачиваются за счет средств работодателя.

Индивидуальные предприниматели, у которых есть наемные работники, не вправе уменьшить сумму исчисленного ими единого налога на вмененный доход на сумму уплаченных за себя в фиксированном размере страховых взносов.

Сумма уменьшения страховых взносов не может быть больше, чем 50 % исчисленного налога.

Налоговой базой (формула 7.1) для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности (ст. 346.29). Определения понятий даны в ст. 346.27, в частности:

- вмененный доход – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке;

- базовая доходность – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода;

– корректирующие коэффициенты базовой доходности – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а именно:

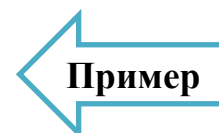
К1 – устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор;

К2 – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.

Величина базовой доходности в месяц относительно вида деятельности и физических показателей определена в п. 3 ст. 346.29 НК РФ.

Коэффициент-дефлятор К1 ежегодно устанавливается Правительством РФ на следующий календарный год.

На 2016 г. величина К1 составляет 1,798.



Значение корректирующего коэффициента базовой доходности К2 в Иркутской области определяется по формуле 7.2. Отметим, что решением Думы г. Иркутска от 21.05.2009 г. в формулу для расчета К2 введен новый показатель Е.

$$K2 = A \cdot B \cdot C \cdot D \cdot E, \quad (7.2)$$

где А – показатель, учитывающий ассортимент товаров (работ, услуг), а также качество услуг (в отношении оказания услуг общественного питания);

В – показатель, учитывающий сезонность;

С – показатель, учитывающий время работы;

Д – показатель, учитывающий особенности места ведения предпринимательской деятельности;

Е – показатель, учитывающий фактический период времени осуществления предпринимательской деятельности.

Значения показателей установлены решением Думы г. Иркутска. При этом значение показателя Д, учитывающего особенности места ведения предпринимательской деятельности, на территории г. Иркутска равно 0,9. Значение показателя Е определяется по формуле 7.3:

$$E = \frac{I}{G}, \quad (7.3)$$

где I – количество календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода;

G – количество календарных дней в данном календарном месяце налогового периода.

В случае, если величина рассчитанного коэффициента K_2 больше 1, для исчисления единого налога используется $K_2 = 1$. В случае, если величина рассчитанного коэффициента K_2 меньше 0,005, для исчисления единого налога используется $K_2 = 0,005$.

Рассмотрим практический пример расчета суммы единого налога, подлежащего уплате за квартал.

Организация розничной торговли, которая занимается продажей продуктов питания без реализации подакцизной продукции, имеет торговый зал площадью 75 м². Организация отработала полностью все календарные дни за три месяца. Сумма страховых взносов, позволяющая уменьшить ЕНВД, составляет 26 000 р. Рассчитать сумму ЕНВД за квартал.

Пример

Сначала необходимо рассчитать значение корректирующего коэффициента K_2 . С учетом значений показателей А, В, С, D и Е, величина $K_2 = 0,9 \cdot 1,0 \times \times 0,8 \cdot 0,9 \cdot 1 = 0,648$.

Тогда величина вмененного дохода с учетом базовой доходности 1 800 р./мес. с одного м² для розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы, будет рассчитана следующим образом:

$$\text{БД} = (75 + 75 + 75) \cdot 1800 \cdot 1,798 \cdot 0,648 = 471\,867,12 \text{ р.}$$

$$\text{Сумма ЕНВД} = (471\,867,12 \cdot 15 \%) - 26\,000 = 44\,780 \text{ р.}$$

Сумма единого налога может быть уменьшена на величину страховых взносов, т.к. их величина не превышает 50 % исчисленного налога.

7.2. Особенности ведения учета при применении ЕНВД

При применении ЕНВД налогоплательщики-организации ведут бухгалтерский учет и составляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ в общеустановленном порядке.

ЦЕЛЬ 3
Рассмотреть особенности ведения учета при применении ЕНВД

В этом случае бухгалтерские записи в финансовом учете по начислению и уплате суммы ЕНВД следующие:

Дебет 99.ЕНВД Кредит 68.ЕНВД – начислен ЕНВД за квартал;

Дебет 68.ЕНВД Кредит 51 – уплачен ЕНВД за квартал.

Индивидуальные предприниматели-плательщики ЕНВД подпадают под действие пп. 1 п. 2 ст. 6 Закона № 402-ФЗ и вправе не вести бухгалтерский учет. Также следует отметить, что с 1 июня 2014 г. индивидуальные предприниматели освобождаются от соблюдения кассовой дисциплины (Указание Банка России от 11.03.2014 г. № 3210-У).

В случае применения ЕНВД за налогоплательщиками сохраняется обязанность представления сведений о среднесписочной численности работников (абз. 3 п. 3 ст. 80 НК РФ).

Формы первичных документов, а также перечни используемых в работе бухгалтерских и налоговых регистров утверждаются учетной политикой организации для целей ведения бухгалтерского и налогового учета. Кроме того, существует обязанность ведения кадрового учета, а также необходимость издавать, регистрировать и хранить организационно-распорядительные документы.

Порядок ведения налогового учета при применении данного спецрежима следующий. В соответствии с п. 6 ст. 346.26 НК РФ при осуществлении налогоплательщиками нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом на вмененный доход в соответствии с гл. 26.3, учет показателей, необходимых налогоплательщикам для исчисления налога, ведется раздельно по каждому виду деятельности.

При этом согласно ст. 346.29 к показателям, необходимым для исчисления единого налога на вмененный доход, относятся физические показатели базовой доходности, кадастровая стоимость земли по месту осуществления налогоплательщиками предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а также максимальная кадастровая стоимость земли.

Учитывая, что на налоговые органы не возложена обязанность по разработке порядка и формы ведения учета показателей, необходимых для исчисления единого налога на вмененный доход, налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕНВД, вправе вести учет таких показателей по произвольной форме.

При сочетании деятельности, облагаемой и необлагаемой ЕНВД, могут возникать некоторые практические вопросы учета. Например, необходимо отделять доходы и расходы по ЕНВД от доходов и расходов по прочим видам предпринимательской деятельности. В связи с этим организациям предлагается вести раздельный учет деятельности по ЕНВД от других налогов и платежей.

Таким образом, при применении ЕНВД осуществляется раздельный учет показателей:

- по каждому виду деятельности, облагаемой ЕНВД;
- в отношении деятельности, облагаемой ЕНВД и деятельности, облагаемой в рамках иных режимов налогообложения.

Также сохраняется обязанность по ведению учета показателей по налогам, исчисляемым в качестве налоговых агентов, по прочим налогам и сборам.

В настоящее время предусмотрена следующая ответственность за налоговые правонарушения² при использовании спецрежима (табл. 7.2).

Таблица 7.2

Меры административной ответственности за налоговые правонарушения

Нарушение	Последствия
Ведение деятельности без постановки на учет	10 % доходов, но не менее 40 тыс. р.
Несвоевременная подача заявления о постановке на учет	10 тыс. р.

² URL : https://www.nalog.ru/rn38/ip/ip_pay_taxes/envd.

Нарушение	Последствия
Несвоевременное представление сведений об открытии/закрытии расчетных счетов	5 тыс. р.
Несвоевременное представление декларации	5 % от суммы налога, не менее 1 тыс. р.
Неуплата (несвоевременная уплата) налога	20 % от суммы налога, умышленно – 40 %

В соответствии со ст. 346.32 НК РФ налоговые декларации по единому налогу представляются в налоговый орган по итогам каждого квартала – не позднее 20-го числа месяца, следующего за кварталом.

Форма и порядок заполнения декларации по ЕНВД утверждены приказом ФНС России от 04.07.2014 г. № ММВ-7-3/353@. В форме предложены контрольные соотношения, которые используются для самостоятельной проверки декларации на предмет корректности: отражения вида осуществляемой деятельности, применения корректирующих коэффициентов, применения базовой доходности, отражения физических показателей, исчисления налоговой базы, определения суммы налога, подлежащей уплате за налоговый период.

Срок уплаты ЕНВД до 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом (квартал).

Добровольно перейти с ЕНВД на общий режим налогообложения, упрощенную систему налогообложения и другие системы налогообложения можно только со следующего календарного года [абз. 3 п. 1 ст. 346.28 НК РФ]. Соответственно, днем перехода будет считаться 1 января следующего года. Организации и индивидуальные предприниматели, которые перестали быть налогоплательщиками ЕНВД, вправе на основании уведомления перейти на упрощенную систему с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате ЕНВД.

НК РФ предусмотрен заявительный порядок снятия с учета в качестве налогоплательщика ЕНВД [абз. 3 п. 3 ст. 346.28 НК РФ]. Поэтому при прекращении деятельности, облагаемой ЕНВД, необходимо подать в налоговый орган соответствующее заявление. Сделать это нужно не позднее пяти рабочих дней с момента прекращения осуществления деятельности, облагаемой ЕНВД [п. 6 ст. 6.1, абз. 3 п. 3 ст. 346.28 НК РФ]. День окончания ведения деятельности указывается в заявлении и считается датой снятия с учета [абз. 3 п. 3 ст. 346.28 НК РФ].

7.3. Упражнения

1. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход является:

- а) обязательной к исчислению и уплате на территории соответствующих субъектов РФ;
- б) рекомендательной;
- в) рекомендательной для отдельных видов деятельности.

ТЕСТЫ
НА ЗНАНИЕ

2. Начисление суммы ЕНВД в бухгалтерском учете отражается:

- а) Дебет 99.ЕНВД Кредит 68.ЕНВД;
- б) Дебет 91.ЕНВД Кредит 68.ЕНВД;

в) Дебет 20.ЕНВД Кредит 68.ЕНВД.

3. Перейти с ЕНВД на общий режим налогообложения:

- а) можно;
- б) можно только со следующего календарного года;
- в) не разрешается.

4. При применении ЕНВД осуществляется учет показателей:

- а) по каждому виду деятельности, облагаемой ЕНВД;
- б) в отношении деятельности, облагаемой ЕНВД и деятельности, облагаемой в рамках иных режимов налогообложения;
- в) отдельно по каждому виду деятельности, облагаемой ЕНВД и в отношении деятельности, облагаемой ЕНВД и деятельности, облагаемой в рамках иных режимов налогообложения.

1. Что представляет собой режим налогообложения в виде единого налога на вмененный доход?

2. Какие условия должны выполняться для применения спецрежима?

3. Как рассчитать сумму единого налога?

4. Какие факторы влияют на налоговую базу по ЕНВД?

5. На какие суммы плательщик ЕНВД вправе уменьшить налог?

6. Каким образом ведется бухгалтерский учет при применении ЕНВД?

7. Каким образом организован налоговый учет для применения ЕНВД?

8. Какие существуют льготы для индивидуальных предпринимателей при применении ЕНВД?

9. В какие сроки представляется налоговая отчетность?

10. Перечислить основные федеральные и региональные законодательно-нормативные документы в части применения ЕНВД. Сформулировать их содержание.

ЗАДАНИЕ
НА ПОНИМАНИЕ

1. Рассчитать сумму ЕНВД за квартал. Организация занимается предоставлением услуг по передаче во временное пользование торговых мест площадью 50 м². Организация отработала полностью все календарные дни за три месяца. Сумма страховых взносов, позволяющая уменьшить ЕНВД, составляет 30 000 р.

ЗАДАНИЕ
НА УМЕНИЕ

8. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ПРИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1. Изучить законодательно-нормативное регулирование упрощенной системы налогообложения.
2. Определить сущность спецрежима.
3. Рассмотреть особенности ведения учета при применении упрощенной системы налогообложения.

ЦЕЛИ
ТЕМЫ

Юридические лица, а также индивидуальные предприниматели, начинающие свою профессиональную коммерческую деятельность, могут выбрать один из двух вариантов системы налогообложения: общую либо упрощенную.

Упрощенная система налогообложения (далее – УСН) – это один из налоговых режимов, который подразумевает особый порядок уплаты налогов и ориентирован на представителей малого и среднего бизнеса.

Основными законодательно-нормативными документами в части регулирования упрощенной системы налогообложения:

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Глава 26.2. Упрощенная система налогообложения : федер. закон от 24.07.2002 г. № 104-ФЗ.

2. Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и порядков их заполнения : приказ Минфина РФ от 22.10.2012 г. № 135н.

3. Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2016 год : приказ Минэкономразвития России от 20.10.2015 г. № 772.

ЦЕЛЬ 1

Изучить законодательно-нормативное регулирование упрощенной системы налогообложения

8.1. Характеристика упрощенной системы налогообложения

В соответствии с Главой 26.2 НК РФ упрощенная система налогообложения является специальным налоговым режимом, применяемым на добровольной основе.

Основные статистические показатели налоговой базы и структуры начислений по налогу, исчисляемому в связи с применением УСН, за 2014 г. и 2015 г. представлены в динамике в табл. 8.1.

По данным горизонтального анализа в 2015 г. по сравнению с аналогичным периодом 2014 г. налоговая база (доходы) увеличилась на 558 363 281 тыс. р. (на 14,55 %), в том числе по организациям и по индивидуальным предпринимателям.

ЦЕЛЬ 2

Определить сущность спецрежима

Таблица 8.1

Горизонтальный анализ налоговой базы и структуры начислений по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (в целом по РФ)

Наименование показателей	2014 г.			2015 г.			Отклонение		
	Всего	В том числе		Всего	В том числе		Всего	В том числе	
		организации	индивидуальные предприниматели		организации	индивидуальные предприниматели		организации	индивидуальные предприниматели
Налоговая база (тыс. р.)	3 838 795 384	2 293 135 776	1 545 659 608	4 397 158 665	2 388 604 229	2 008 554 436	558 363 281	95 468 453	462 894 828
доходы									
доходы, уменьшенные на величину расходов	454 983 930	338 451 206	116 532 724	530 218 384	394 749 480	135 468 904	75 234 454	56 298 274	18 936 180
Сумма исчисленного за налоговый период налога (тыс. р.), всего	284 988 964	178 807 433	106 181 531	323 053 279	188 756 635	134 296 644	38 064 315	9 949 202	28 115 113
В том числе налога с доходов	230 324 816	137 587 823	92 736 993	261 288 170	142 081 298	119 206 872	30 963 354	4 493 475	26 469 879
налога с доходов, уменьшенных на величину расходов	54 664 148	41 219 610	13 444 538	61 765 109	46 675 337	15 089 772	7 100 961	5 455 727	1 645 234
Сумма уплаченных за налоговый период страховых взносов, уменьшающая сумму исчисленного налога (тыс. р.)	70 660 525	50 751 103	19 909 422	79 720 718	52 916 381	26 804 337	9 060 193	2 165 278	6 894 915
Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период (тыс. р.), всего	207 571 748	122 377 921	85 193 827	236 008 081	129 870 749	106 137 332	28 436 333	7 492 828	20 943 505
В том числе налога с доходов	159 664 297	86 836 720	72 827 577	182 278 774	89 962 727	92 316 047	22 614 477	3 126 007	19 488 470

Наименование показателя	2014 г.			2015 г.			Отклонение		
	Всего	В том числе		Всего	В том числе		Всего	В том числе	
		организации	индивидуальные предприниматели		организации	индивидуальные предприниматели		организации	индивидуальные предприниматели
налога с доходов, уменьшенных на величину расходов	47 907 451	35 541 201	12 366 250	53 729 307	39 908 022	13 821 285	5 821 856	4 366 821	1 455 035
Сумма минимального налога, подлежащая уплате за налоговый период (тыс. р.)	19 684 821	17 050 196	2 634 625	22 560 143	19 552 948	3 007 195	2 875 322	2 502 752	372 570
Количество налогоплательщиков, представивших налоговые декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (ед./чел.), всего	2 511 308	1 314 471	1 196 837	2 818 063	1 430 331	1 387 732	306 755	115 860	190 895
В том числе по объекту налогообложения – доходы	1 633 636	676 169	957 467	1 852 221	729 002	1 123 219	218 585	52 833	165 752
по объекту налогообложения – доходы, уменьшенные на величину расходов	877 672	638 302	239 370	965 842	701 329	264 513	88 170	63 027	25 143

Налоговая база «доходы, уменьшенные на величину расходов» также увеличилась на 75 234 454 тыс. р. (или 16,54 %).

В связи с этим сумма исчисленного налога за налоговый период имеет положительное отклонение в сумме 38 064 315 тыс. р., в том числе наибольший прирост налога наблюдается у организаций и индивидуальных предпринимателей, исчисляющих налог с доходов.

Сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, увеличилась на 28 436 333 тыс. р. (или на 13,7 %) по сравнению с прошлым анализируемым периодом. Как видно из аналитических данных, темп прироста суммы налога, подлежащей уплате, ниже темпов прироста сумм начисленного налога, это объясняется ростом уплаченных за налоговый период сумм страховых взносов, уменьшающих величину исчисленного налога, на 9 060 193 тыс. р.

В отчетном году увеличилась сумма минимального налога на 2 875 322 тыс. р., в основном за счет поступлений налогоплательщиков-организаций. Количество налогоплательщиков, применяющих УСН и представивших налоговые декларации, также увеличилось на 306 755 ед./чел.

Упрощенная система налогообложения распространяется на организацию в целом, а не на вид деятельности, в отличие от системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход и патентной системы налогообложения.

Порядок перехода на УСН на добровольной основе возможен двумя вариантами:


1. Переход на УСН одновременно с регистрацией организаций и индивидуальных предпринимателей – уведомление может быть подано вместе с пакетом документов на регистрацию, либо после, но в течение 30 дней (п. 2 ст. 346.13 НК РФ)

2. Переход на УСН с иных режимов налогообложения – переход на УСН возможен только со следующего календарного года. Уведомление необходимо подать не позднее 31 декабря (п. 1 ст. 346.13 НК РФ). Переход на УСН с ЕНВД осуществляется с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход (п. 2 ст. 346.13 НК).

Форма уведомления о переходе на специальный налоговый режим представлена на рис. 8.1. Кроме того, уведомление может быть подано в произвольной форме или форме, рекомендованной ФНС РФ.

В связи с применением УСН, организации-налогоплательщики освобождаются от уплаты налогов, уплачиваемых в связи с применением общей системы налогообложения:

- налога на прибыль организаций, за исключением налога, уплачиваемого с доходов по дивидендам и отдельным видам долговых обязательств;
- налога на добавленную стоимость.
- налога на имущество организаций, за исключением: с 1 января 2015 г. для организаций, применяющих УСН, устанавливается обязанность уплачивать налог на имущество в отношении объектов недвижимости, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость.

 0360 3017	ИНН ¹ <input type="text"/> КПП ¹ <input type="text"/>	Приложение № 1 к приказу ФНС России от 02.11.2012 № ММВ-7-3/0290	Стр. 0 0 1
Уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения (форма № 26.2-1)			
Представляется в налоговый орган (код) <input type="text"/>		Признак налогоплательщика (код) * <input type="text"/> (выбирается из перечня, приведенного внизу листа)	
В соответствии с положениями статей 346.12 и 346.13 главы 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации			
<div style="border: 1px dashed black; width: 100%; height: 100%;"></div>			
(наименование организации/фамилия, имя, отчество ⁸ индивидуального предпринимателя)			
переходит на упрощенную систему налогообложения <input type="text"/>			
где: 1 - с 1 января <input type="text"/> года, 2 - с даты постановки на налоговый учет, ³ 3 - с <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/> ⁴			
В качестве объекта налогообложения выбраны <input type="text"/> 1 - доходы, 2 - доходы, уменьшенные на величину расходов			
Год подачи уведомления о переходе на упрощенную систему налогообложения <input type="text"/>			
Получено доходов за девять месяцев года подачи уведомления <input type="text"/> рублей ²			
Остаточная стоимость основных средств на 1 октября года подачи уведомления составляет <input type="text"/> рублей ²			
На 1 странице с приложением подтверждающего документа или его копии ⁶ на <input type="text"/> листах			
<div style="border: 1px dashed black; width: 100%; height: 100%;"></div> 1 - налогоплательщик, 2 - представитель налогоплательщика ⁶ (фамилия, имя, отчество ⁸ руководителя организации / представителя налогоплательщика) Номер контактного телефона <input type="text"/> Подпись _____ Дата <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/> МП _____ Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя <div style="border: 1px dashed black; width: 100%; height: 100%;"></div>		Заполняется работником налогового органа Данное уведомление представлено (код) <input type="text"/> на 1 странице с приложением подтверждающего документа или его копии на <input type="text"/> листах Дата представления уведомления <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/> Зарегистрировано за № <input type="text"/> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 45%;"> _____ Фамилия, И. О.⁶ </div> <div style="width: 45%;"> _____ Подпись </div> </div>	

1, 2 - Сведения, отмеченные знаком 1 и 2, не заполняются налогоплательщиками, являющимися соответствующим кодом признака налогоплательщика. В незаполненные строки уведомления предоставляется прочерк.
 3 - С даты постановки на учет вправе перейти только вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели.
 4 - С начала месяца текущего календарного года вправе перейти организации и индивидуальные предприниматели, которые перестали быть налогоплательщиками единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД).
 * Код признака налогоплательщика:
 1 - Организации и индивидуальные предприниматели, подающие уведомление одновременно с документами на государственную регистрацию;
 2 - Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, вступая организации и индивидуальные предприниматели, подающие уведомление одновременно с документами на государственную регистрацию, а также организации и индивидуальные предприниматели, которые перестали быть налогоплательщиками ЕНВД;
 3 - Организации и индивидуальные предприниматели, переходящие с иных режимов налогообложения, за исключением налогоплательщиков ЕНВД.
 6 - Подлинник уведомления или копия.

Рис. 8.1. Форма уведомления о переходе на УСН

Индивидуальные предприниматели-налогоплательщики освобождаются от уплаты:

- налога на доходы физических лиц в отношении доходов от предпринимательской деятельности;
- налога на добавленную стоимость, за исключением НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на таможене, а также при выполнении договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом.
- налога на имущество физических лиц, по имуществу, используемому в предпринимательской деятельности, за исключением: с 1 января 2015 г. для индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, установлена обязанность уплачивать налог на имущество в отношении объектов недвижимости, которые включены в перечень, определяемый в соответствии с п. 7 ст. 378.2 НК РФ.

Условия перехода на упрощенную систему налогообложения наглядно представлены на рис. 8.2. Данные условия вступают в силу с 1 января 2017 г.



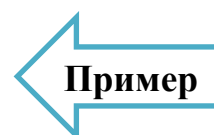
Рис. 8.2. Общие условия перехода на применение УСН

Поясним данные ограничения. В соответствии с пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ, если за налоговый период средняя численность работников налогоплательщика, определяемая в порядке, утвержденном Росстатом РФ, превысит 100 чел., то такой налогоплательщик не имеет права перехода на УСН.

В соответствии с пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ организации, у которых остаточная стоимость основных средств, определяемая по правилам бухгалтерского учета, превышает 150 млн р., не вправе применять УСН.

Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на УСН, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 90 млн р. Соответственно, годовая величина дохода – 120 млн р. Однако предельная величина дохода подлежит индексации не позднее 31 декабря текущего года на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год.

В 2016 г. для целей применения упрощенной системы налогообложения предусмотрен коэффициент-дефлятор, равный 1,329. В связи с этим верхний годовой предел поступлений, дающих право применять УСН в 2017 г., составляет 119,61 млн р.



Отдельные условия для применения УСН существуют для организаций (п. 3 ст. 346.12), рассмотрим некоторые из них:

- доля участия в ней других организаций не может превышать 25 %;
- запрет применения УСН для организаций, у которых есть филиалы, и (или) представительства;
- запрет применения УСН банками, страховщиками, негосударственными пенсионными фондами и пр.

Организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на упрощенную систему налогообложения в отведенные сроки, лишаются права применения УСН.

Объектом налогообложения при УСН (налоговой базой) могут выступать:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Сменить объект налогообложения возможно только со следующего года, письменно уведомив об этом налоговый орган до 31 декабря.

При объекте налогообложения «доходы» налоговая ставка составляет 6 %. Законами субъектов РФ могут быть установлены налоговые ставки от 1 % до 6 % в зависимости от категории налогоплательщиков. Налог уплачивается с суммы доходов. При расчете платежа за 1 квартал учитываются доходы за квартал, за полугодие – доходы за полугодие и т. д.

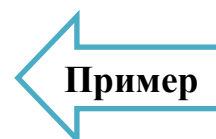
При объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», ставка составляет 15 %. В этом случае для расчета налога учитывается доход, уменьшенный на величину расхода.

Региональными законами могут устанавливаться дифференцированные ставки налога по УСН в пределах от 5 до 15 процентов при использовании налоговой базы «доходы, уменьшенные на величину расходов». Пониженная ставка может распространяться на всех налогоплательщиков, либо устанавливаться для определенных категорий.

Однако при расчете налога по налоговой базе «доходы, уменьшенные на величину расходов» необходимо учитывать, что по итогам налогового периода возможна уплата минимального налога, который рассчитывается в размере 1 % от доходов. Такая ситуация возникает, когда сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы минимального налога, либо если сумма единого налога равна нулю.

Рассмотрим различные ситуации исчисления налога на примерах.

За налоговый период (квартал) налогоплательщик получил доходы от основной деятельности в сумме 4 560 000 р., расходы составили 3 760 000 р. Определить сумму налога, подлежащего уплате в бюджет, если:



1. Налоговая база – «доходы».
2. Налоговая база – «доходы, уменьшенные на величину расходов».
3. При том же уровне расходов доходы налогоплательщика составили 4 000 000 р.

В первом случае сумма налога за квартал составит:

$$4\,560\,000 \cdot 6\% = 273\,600 \text{ р.}$$

Во втором случае: $(4\,560\,000 - 3\,760\,000) \cdot 15\% = 12\,000 \text{ р.}$

При третьем варианте: $(4\,000\,000 - 3\,760\,000) \cdot 15\% = 36\,000 \text{ р.}$, однако данная величина меньше минимального налога ($4\,000\,000 \cdot 1\% = 40\,000 \text{ р.}$), поэтому уплате подлежит именно минимальный налог в сумме 40 000 р.

8.2. Налоговый учет при применении УСН

Датой получения доходов для целей исчисления УСН признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщиком иным способом. Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты.

ЦЕЛЬ 3
Рассмотреть особенности
ведения учета
при применении УСН

Иными словами, при применении УСН налогоплательщики доходы и расходы признают кассовым методом.

В соответствии со ст. 346.17 НК РФ расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

1) материальные расходы (в том числе расходы по приобретению сырья и материалов), а также расходы на оплату труда – в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц.

2) Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, – по мере реализации указанных товаров. Налогоплательщик вправе для целей налогообложения использовать один из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты.

3) Расходы на уплату налогов и сборов – в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

4) Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 НК РФ, отражаются в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм.

Для целей налогового учета УСН налогоплательщики обязаны вести Книгу учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. Форма Книги и порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфином РФ от 22.10.2012 г. № 135н (рис. 8.3–8.8).

В Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражаются все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период.

Отметим, что отчетными периодами для уплаты УСН являются: квартал, полугодие, девять месяцев. Налоговым периодом является календарный год.

Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога.

Ведение Книги учета доходов и расходов осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов Российской Федерации, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Книга учета доходов и расходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении Книги учета доходов и расходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании отчетного (налогового) периода вывести ее на бумажные носители. На каждый очередной налоговый период открывается новая Книга учета доходов и расходов.

Книга учета доходов и расходов должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком Книги учета доходов и расходов указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя – при ее наличии). На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком Книги учета доходов и расходов, которая велась в электронном виде и выведена по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя – при ее наличии).

**учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей,
применяющих упрощенную систему налогообложения**

		Коды	
Форма по ОКУД			
на 20__ год	Дата (год, месяц, число)		
Налогоплательщик (наименование организации/фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя)		по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика - организации/код причины постановки на учет в налоговом органе (ИНН/КПП)			
Идентификационный номер налогоплательщика - индивидуального предпринимателя (ИНН)			
Объект налогообложения			
(наименование выбранного объекта налогообложения)			
в соответствии со статьей 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации)			
Единица измерения: руб.	по ОКЕИ		383
Адрес места нахождения организации (места жительства индивидуального предпринимателя)			
Номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банков		(номера расчетных и	
иных счетов и наименование соответствующих банков)			

155

I. Доходы и расходы				
Регистрация			Сумма	
№	Дата и	Содержание операции	Доходы,	Расходы,
1	2	3	4	5
Итого за I квартал				
I. Доходы и расходы				
Регистрация			Сумма	
№	Дата и	Содержание операции	Доходы,	Расходы,
1	2	3	4	5
Итого за II квартал				
Итого за полугодие				

Рис. 8.4. Фрагмент листа Книги учета доходов и расходов, учитывающий доходы и расходы за I и II квартал, полугодие

Итого за III квартал				
Итого за 9 месяцев				

I. Доходы и расходы	

Регистрация			Сумма	
№	Дата	Содержание операции	Доходы,	Расходы,
1	2	3	4	5
Итого за IV квартал				
Итого за год				

Справка к разделу I:

010	Сумма полученных доходов за налоговый период	
020	Сумма произведенных расходов за налоговый период	
030	Сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке налога за предыдущий налоговый период	
	Итого получено:	
040	– доходов (код стр. 010 - код стр. 020 - код стр. 030)	
041	– убытков (код стр. 020 + код стр. 030) - код стр. 010)	

Рис. 8.5. Фрагмент листа Книги учета доходов и расходов, учитывающий доходы и расходы за III и IV квартал, налоговый год

II. Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу															
за _____ 20__ года															
отчетный (налоговый) период															
№ п/п	Наименование объекта основных средств или нематериальных активов	Дата оплаты объекта основных средств или нематериальных активов	Дата подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств	Дата ввода в эксплуатацию (принятия к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов	Первоначальная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (р.)	Срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов (количество лет)	Остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (р.)	Количество кварталов эксплуатации объекта основных средств или нематериальных активов в налоговом периоде	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за налоговый период (%)	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы за каждый квартал налогового периода (%) (гр. 10 / гр. 9)	Сумма расходов,		Включено в расходы за предыдущие налоговые периоды применения упрощенной системы налогообложения (р.) (гр. 13 Расчета за предыдущие налоговые периоды)	Оставшаяся часть расходов, подлежащая списанию в последующих налоговых периодах (р.) (гр. 8 - гр. 13 - гр. 14)	Дата выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов
											за каждый квартал налогового периода (гр. 6 или гр. 8 x гр. 11 / 100)	за налоговый период (гр. 12 x гр. 9)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Всего за	х	х	х	х		х		х	х	х					х

Рис. 8.6. Фрагмент листа Книги учета доходов и расходов

III. Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения за _____ 20__ год налоговый период		
Наименование показателя	Код	Значения
1	2	3
Сумма убытков, полученных по итогам предыдущих	010	
в том числе за:		
за 20_____ год	020	
за 20_____ год	030	
за 20_____ год	040	
за 20_____ год	050	
за 20_____ год	060	
за 20_____ год	070	
за 20_____ год	080	
за 20_____ год	090	
за 20_____ год	100	
за 20_____ год	110	
Налоговая база за истекший налоговый период, которая	120	
Сумма убытков, на которую налогоплательщик фактически	130	
Сумма убытка за истекший налоговый период	140	
Сумма убытков на начало следующего налогового периода,	150	
в том числе за:		
за 20_____ год	160	
за 20_____ год	170	
за 20_____ год	180	
за 20_____ год	190	
за 20_____ год	200	
за 20_____ год	210	
за 20_____ год	220	
за 20_____ год	230	
за 20_____ год	240	
за 20_____ год	250	

Рис. 8.7. Фрагмент листа Книги учета доходов и расходов

IV. Расходы, предусмотренные пунктом 3.1 статьи 346.21 Налогового кодекса Российской Федерации, уменьшающие сумму налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (авансовых платежей по налогу)									
за _____ 20__ год									
отчетный (налоговый) период									
№ п/п	Дата и номер первич- ного доку- мента	Период, за который произведена уплата страховых взносов, выплата пособия по временной нетрудо- способности, предусмот- ренных в графах 4–9	Сумма						Итого (р.)
			Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (р.)	Страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудо- способности и в связи с материнством (р.)	Страховые взносы на обязательное медицинское страхование (р.)	Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессио- нальных заболеваний (р.)	Расходы по выплате пособия по временной нетрудо- способности (р.)	Платежи (взносы) по договорам добровольного личного страхования (р.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Итого за I квартал									
Итого за II квартал									
Итого за полугодие									
Итого за III квартал									
Итого за 9 месяцев									
Итого за IV квартал									
Итого за год									

Исправление ошибок в Книге учета доходов и расходов должно быть обоснованно и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью организации (индивидуального предпринимателя – при ее наличии).

Таким образом, основным регистром налогового учета при применении УСН является Книга учета доходов и расходов.

Бухгалтерский финансовый учет при таком спецрежиме ведется в общеустановленном порядке, предусмотренном Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. Никаких льгот индивидуальным предпринимателям при ведении учета не предусмотрено.

Организации уплачивают налог при УСН и авансовые платежи, а также подают налоговые декларации по месту своего нахождения, а индивидуальные предприниматели – по месту своего жительства. Порядок действий налогоплательщика следующий:

1. Оплата налога авансовым платежом не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода. Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет налога по итогам налогового (отчетного) периода (года) (п. 5 ст. 346.21 НК РФ). Авансовые платежи уплачиваются на основе платежного поручения, через банк-клиент, отражаются в учете на основании выписки банка и квитанций для безналичной оплаты.

2. Подача налоговой декларации по УСН: организации – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; индивидуальные предприниматели – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

3. Уплата налога по итогам налогового периода (года): организации – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; индивидуальные предприниматели – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В случае если последний день срока уплаты налога (авансового платежа) выпадает на выходной или нерабочий праздничный день, перечислить налог плательщик обязан в ближайший следующий за ним рабочий день.

Форма налоговой декларации по УСН и порядок ее заполнения утверждены приказом ФНС России от 04.07.2014 г. № ММВ-7-3/352@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 12.11.2014 г. № 34673).

Налоговым органом предусмотрены меры ответственности за налоговые нарушения. В частности, при задержке подачи декларации на срок более 10 рабочих дней могут быть приостановлены операции по счету (ст. 76 НК РФ). А также предусмотрен штраф в размере от 5 до 30 % суммы неуплаченного налога за каждый полный либо неполный месяц просрочки, но не менее 1000 р. (ст. 119 НК РФ).

Задержка платежа грозит взысканием пеней, размер которых определяется как процент, который равен $1/300$ ставки рефинансирования, от перечисленной не в полном объеме либо частично суммы взноса, либо налога за каждый день просрочки (ст. 75 НК РФ).

Налоговым кодексом РФ предусмотрен штраф за неуплату налога в размере от 20 до 40 % суммы неуплаченного налога (ст. 122 НК РФ).

8.3. Упражнения

ТЕСТЫ
НА ЗНАНИЕ

1. Упрощенная система налогообложения распространяется:

- а) на вид деятельности;
- б) на организацию в зависимости от вида деятельности;
- в) на организацию в целом, а не на вид деятельности, в отличие от системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход и патентной системы налогообложения.

2. Объектом налогообложения при упрощенной системе налогообложения (налоговой базой) могут выступать:

- а) доходы;
- б) доходы, уменьшенные на величину расходов.
- в) расходы.

3. По итогам налогового периода возможна уплата минимального налога, который рассчитывается в размере 1 % от доходов. Когда такая ситуация возникает?

- а) когда сумма исчисленного в общем порядке налога больше суммы минимального налога;
- б) когда исчисленная в общем порядке сумма единого налога равна нулю;
- в) когда сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы минимального налога, либо если сумма единого налога равна нулю.

4. Бухгалтерский финансовый учет при упрощенной системе налогообложения:

- а) не ведется;
- б) ведется только налоговый учет;
- в) ведется в общеустановленном порядке, предусмотренном Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. Никаких льгот индивидуальным предпринимателям при ведении учета не предусмотрено.

5. Какой регистр для целей налогового учета при упрощенной системе налогообложения применяют налогоплательщики:

- а) любой регистр, разработанный малым предприятием и утвержденный в учетной политике;

- б) книгу учета фактов хозяйственной жизни организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения;
- в) книгу учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

1. Что представляет собой упрощенная система налогообложения?

ЗАДАНИЕ
НА ПОНИМАНИЕ

2. Какие условия должны выполняться для применения спецрежима?

3. Как рассчитать сумму единого налога при применении УСН?

4. Какие существуют налоговые базы?

5. Какие существуют налоговые ставки, в чем особенность их применения?

6. Что представляет собой минимальный налог?

7. Каким образом ведется бухгалтерский учет при применении УСН?

8. Каким образом организован налоговый учет для применения УСН?

9. В какие сроки представляется налоговая отчетность?

10. Перечислить основные федеральные и региональные законодательно-нормативные документы в части применения УСН. Сформулировать их содержание.

1. Определить сумму налога, подлежащего уплате в бюджет при применении упрощенной системы налогообложения.

ЗАДАНИЕ
НА УМЕНИЕ

Организация применяет налоговую базу «доходы, уменьшенные на величину расходов». За налоговый период (квартал) налогоплательщик получил доходы от основной деятельности в сумме 4 000 000 р., расходы составили 3 760 000 р.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Гражданский кодекс РФ (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенарод. голосованием 12.12.1993 г. // СПС «Консультант Плюс».

О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

О производственных кооперативах [Электронный ресурс] : федер. закон от 08.05.1996 г. № 41-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования [Электронный ресурс] : федер. закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

О хозяйственных партнерствах [Электронный ресурс] : федер. закон от 03.12.2011 г. № 380-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

Об акционерных обществах [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

Об инвестиционном товариществе [Электронный ресурс] : федер. закон от 28.11.2011 г. № 335-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

Об обществах с ограниченной ответственностью [Электронный ресурс] : федер. закон от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

Патентная система налогообложения: Глава 26.5 Налогового кодекса РФ (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 25.06.2012 г. № 94-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности: Глава 26.3 Налогового кодекса РФ (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 24.07.2002 г. № 104-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

Упрощенная система налогообложения: Глава 26.2 Налогового кодекса РФ (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 24.07.2002 г. № 104-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».

О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 04.04.2016 г. № 265 // СПС «Консультант Плюс».

О применении индивидуальными предпринимателями патентной системы налогообложения на территории Иркутской области [Электронный ресурс] : закон Иркут. обл. от 29.11.2012 г. № 124-ОЗ (с изм. от 15.12.2015 г. № 117-ОЗ) // СПС «Консультант Плюс».

Об установлении и введении в действие некоторых налогов на территории города Иркутска [Электронный ресурс] : решение Думы г. Иркутска от 31.08.2005 г. № 004-20-160175/5 // СПС «Консультант Плюс».

О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н // СПС «Консультант Плюс».

Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н // СПС «Консультант Плюс».

Доходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99) : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н // СПС «Консультант Плюс».

Информация о связанных сторонах [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 11/2008) : утв. приказом Минфина РФ от 29.04.2008 г. № 48н // СПС «Консультант Плюс».

Информация по прекращаемой деятельности [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 16/02) : утв. приказом Минфина РФ от 02.07.2002 г. № 66н // СПС «Консультант Плюс».

Информация по сегментам [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 12/2010) : утв. приказом Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 143н // СПС «Консультант Плюс».

Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 22/2010) : утв. приказом Минфина РФ от 28.06.2010 г. № 63н // СПС «Консультант Плюс».

Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 8/2010) : утв. приказом Минфина РФ от 13.12.2010 г. № 167н // СПС «Консультант Плюс».

Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н // СПС «Консультант Плюс».

События после отчетной даты [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 7/98) : утв. приказом Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 56н // СПС «Консультант Плюс».

Учет договоров строительного подряда [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 2/2008) : утв. приказом Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116н // СПС «Консультант Плюс».

Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01) : утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н // СПС «Консультант Плюс».

Учет нематериальных активов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 14/07) : утв. приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н // СПС «Консультант Плюс».

Учет основных средств [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) : утв. приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н // СПС «Консультант Плюс».

Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому

учету (ПБУ 17/02) : утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н // СПС «Консультант Плюс».

Учет расходов по займам и кредитам [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 15/08) : утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н // СПС «Консультант Плюс».

Учет расчетов по налогу на прибыль организаций [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 18/02) : утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н // СПС «Консультант Плюс».

Учет финансовых вложений [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 19/02) : утв. приказом Минфина РФ от 10.02.2002 г. № 116н // СПС «Консультант Плюс».

Учетная политика организаций [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008) : утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «Консультант Плюс».

Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и порядков их заполнения [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 22.10.2012 г. № 135н // СПС «Консультант Плюс».

Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2016 год [Электронный ресурс] : утв. приказом Минэкономразвития России от 20.10.2015 г. № 772 // СПС «Консультант Плюс».

Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] : информ. Минфина РФ от 29.06.2016 г. № ПЗ-3/2016 // СПС «Консультант Плюс».

Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : утв. Решением Президент. совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» от 25.04.2013 г. № 4/13. – Режим доступа : <https://www.ipbr.org/accounting/small-business-accounting-recommendations/>

Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 21.12.1998 г. № 64н // СПС «Консультант Плюс».

Башарина А.В. Бухгалтерский и налоговый учет на малых предприятиях : рек. УМО РАЕ по классич. и технич. образованию / А.В. Башарина, А.В. Вахрушина, А.Ф. Черненко. – Ростов н/Д : Феникс, 2011. – 317 с.

Вахрушина М.А. Учет на предприятиях малого бизнеса / М.А. Вахрушина. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 380 с.

Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет на малых предприятиях / Н.П. Кондраков. – М. : Проспект, 2014. – 634 с.

Копылова Е.К. Налоговый учет у индивидуальных предпринимателей при применении патентной системы налогообложения / Е.К. Копылова // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономиче-

ского анализа и аудита : материалы междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 17 апр. 2015 г. – С. 278–283.

Копылова Т.И. Влияние изменений в законодательстве на ведение бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности на малых предприятиях / Т.И. Копылова // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 18 апр. 2013 г. – С. 226–234.

Копылова Т.И. Особенности бухгалтерского учета в отраслях : учеб. пособие / Т.И. Копылова. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2009. – 258 с.

Копылова Т.И. Особенности формирования финансового результата в бухгалтерском учете и отчетности малых предприятий / Т.И. Копылова // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 18 апр. 2014 г. – С. 168–173.

Копылова Т.И. Упрощенная система налогообложения : нововведения 2015 года / Т.И. Копылова, А.Б. Голосова // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 17 апр. 2015 г. – С. 291–295.

Копылова Т.И. Особенности учета на малом предприятии, осуществляющей аудиторскую деятельность / Т.И. Копылова, Н.П. Кислова // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Всеросс. науч.-практ. конф., Иркутск, 20 апр. 2012 г. – С. 175–179.

Копылова Т.И. Особенности учета затрат на малых предприятиях / Т.И. Копылова, Е.К. Копылова // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 17 апр. 2015 г. – С. 254–260.

Кувяткина Н.Н. Учет на предприятиях малого бизнеса [Электронный режим] : учебное пособие / Н.Н. Кувяткина, А.А. Санжаров. – М. : МИФИ, 2012. – 108 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=231625>.

Максимова Г.В. Бухгалтерский учет на малых предприятиях : учеб. пособие / Г.В. Максимова, Т.И. Копылова. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2005. – 172 с.

Харченко О.Н. Формирование системы бухгалтерского учета на малых предприятиях [Электронный режим] / О.Н. Харченко, А.А. Туровец ; М-во образования и науки РФ ; Сиб. федер. ун-т. – Красноярск, 2012. – 208 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=363905>.

Чумакова Н.В. Учет на предприятиях малого бизнеса : учеб. пособие / Н.В. Чумакова, Е.И. Зацаринная, Е.В. Железная. – М. ; Берлин : Директ-Медиа, 2015. – 326 с. – Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=36302>.

Учебное издание

Копылова Татьяна Ильинична
Копылова Екатерина Константиновна

Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение в субъектах малого предпринимательства

Учебное пособие

Издается в авторской редакции

Технический редактор
А.С. Ларионова

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 02.12.16. Формат 60х90 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 10,5. Тираж 100 экз. Заказ .

Издательство Байкальского государственного университета.
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.
Отпечатано в ИПО БГУ.